

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS – UFMG
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Miguel Andrade Ferreira

**A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO ART. 195, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O
EQUILÍBRIO ARRECADATÓRIO SOBRE OS FATORES DE PRODUÇÃO
CAPITAL E TRABALHO.**

Belo Horizonte

2021

Miguel Andrade Ferreira

**A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO ART. 195, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O
EQUILÍBRIO ARRECADATÓRIO SOBRE OS FATORES DE PRODUÇÃO
CAPITAL E TRABALHO.**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), como requisito parcial para a obtenção do título de mestre em Direito.

ORIENTADORA: Prof. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi

Belo Horizonte

2021

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Meire Luciane Lorena Queiroz - CRB-6/2233.

F383c Ferreira, Miguel Andrade
A contribuição social do art. 195, I da Constituição Federal e o equilíbrio arrecadatório sobre os fatores de produção capital e trabalho [manuscrito] / Miguel Andrade Ferreira. - 2021.
117 f.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.
Bibliografia: f. 110 - 117

1. Direito tributário - Teses. 2. Tributos - Teses. 3. Previdência social - Teses. 4. Capital - Teses. 5. Trabalho - Teses. I. Derzi, Misabel de Abreu Machado. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2:36



FACULDADE DE DIREITO UFMG

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA UFMG

DEFESA DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: DIREITO E JUSTIÇA
BEL. MIGUEL ANDRADE FERREIRA

Aos vinte e quatro dias do mês de agosto de 2021, às 10h00, via plataforma virtual, reuniu-se, em sessão pública, a Banca Examinadora integrada pelos seguintes professores: Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (orientadora do candidato/UFMG); Prof. Dr. Valter de Souza Lobato (UFMG) e Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi (PUC-MG), para a defesa de Dissertação como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito do Bel. MIGUEL ANDRADE FERREIRA, matrícula nº 2019652433, intitulada: "AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DO ART. 195, I DA CF E O EQUILÍBRIO ARRECADATÓRIO SOBRE OS FATORES DE PRODUÇÃO CAPITAL E TRABALHO". Cada examinador arguiu o candidato pelo prazo máximo de 30 (trinta) minutos, assegurando ao mesmo, igual prazo para responder às objeções cabíveis. Encerradas as arguições, procedeu-se ao julgamento da banca, tendo-se verificado a seguinte nota (0 a 100) e conceito (aprovada/reprovada) atribuídos pela Banca:

Nota: 92 Conceito: A

Nada mais havendo a tratar, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada pela Banca Examinadora e com o visto do candidato.

BANCA EXAMINADORA:

Misabel de Abreu Machado Derzi: 95 (noventa e cinco)
Profa. Dra. Misabel de Abreu Machado Derzi (orientadora do candidato/UFMG)

Valter de Souza Lobato: 90 (noventa)
Prof. Dr. Valter de Souza Lobato (UFMG)

Marciano Seabra de Godoi: 90 (noventa)
Prof. Dr. Marciano Seabra de Godoi (PUC-MG)

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Av. João Pinheiro, 100 - 11º andar - Centro - Belo Horizonte - MG - Brasil - 30130-180
Fone: (31) 3409.8635 - E-mail: info.pos@direito.ufmg.br - https://pos.direito.ufmg.br



DIREITO
UFMG 1892

FACULDADE DE DIREITO UFMG

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO DA UFMG

Miguel Andrade Ferreira

- **CIENTE:** Miguel Andrade Ferrreira (Mestrando)

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Av. João Pinheiro, 100 - 11º andar - Centro - Belo Horizonte - MG - Brasil - 30130-180
Fone: (31) 3409.8635 - E-mail: info.pos@direito.ufmg.br - <https://pos.direito.ufmg.br>

Aos meus pais.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço à professora Misabel de Abreu Machado Derzi pela orientação cuidadosa e pelas contribuições importantes que me nortearam no desenvolvimento dessa dissertação.

A todos os professores e professoras do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFMG, pelos ensinamentos fundamentais e pela dedicação ao ensino mesmo em tempos tão difíceis.

Aos funcionários da Secretaria da Pós-Graduação em Direito da UFMG pelo apoio profissional e diligente.

Aos colegas de mestrado pela convivência amigável, por sanarem minhas intermináveis dúvidas e por compartilharem comigo essa experiência.

Aos amigos que me mostraram que o trabalho acadêmico não é uma tarefa solitária.

Aos meus pais pelo apoio incondicional e por serem meus eternos professores.

Por fim, ao meu irmão Júlio que, apesar de não ter a mínima ideia sobre o que eu leio e escrevo, sempre me deseja boa sorte.

(...) Umas após as outras
As casas se levantam e tombam, desmoronam, são ampliadas,
Removidas, destruídas, restauradas, ou em seu lugar
Irrompe um campo aberto, uma usina, um atalho.
Velhas pedras para novas construções, velhos lenhos para novas chamas,
Velhas chamas em cinzas convertidas, e cinzas sobre a terra (...)

T.S Eliot, "East Coker"

RESUMO

Este trabalho aborda as contribuições sociais previstas no artigo 195, I da Constituição Federal Brasileira de 1988. Conforme desenvolvido ao longo da dissertação, o referido tributo foi estruturado pelo constituinte de forma a possibilitar uma arrecadação derivada das riquezas geradas na produção de bens e serviços, realizadas mediante a utilização de trabalhadores e /ou mediante a utilização de capital. Tal estrutura, possibilitada em razão da base de incidência tríplice da contribuição, visaria resguardar a manutenção financeira e atuarial da Seguridade Social por meio de uma arrecadação perene, a despeito de eventuais mudanças nos fatores produtivos dentro da economia brasileira. A dissertação inicia-se com uma análise histórica das reorganizações produtivas ao longo das revoluções industriais, bem como a criação de instituições (*e.g* Seguridade), cujo objetivo seria mitigar os ônus sociais observados nos períodos das revoluções. Na sequência, o trabalho volta-se para o tributo em foco, a contribuição social prevista no art. 195, I da CF, cujas bases de incidência recaem tanto sobre os retornos econômicos decorrentes do fator trabalho, quanto os do fator capital, sendo a arrecadação vinculada à Seguridade Social, uma instituição intimamente relacionada aos ônus sociais decorrentes da estrutura produtiva. Trabalha-se com a ideia de que a referida contribuição social seria um tributo único, porém com três bases de incidência. Ademais, o art. 195, I, ao prever exações tributárias sobre a folha de pagamentos, sobre o lucro e sobre o faturamento ou receita seria possível contornar o viés tributário que desestimula a empregabilidade ou o investimento, por meio de uma tributação equilibrada. Por fim, é analisada a relação da Seguridade Social com o processo produtivo, sendo expostas, na sequência, as conclusões.

Palavras-chave: Contribuições sociais; art. 195, I; Seguridade Social; Fatores de produção; capital; trabalho.

ABSTRACT

This work addresses the social contributions foreseen in article 195, I of the 1988 Brazilian Federal Constitution. As developed throughout the dissertation, the aforementioned tax was structured by the constituent in order to enable a levy derived from the wealth generated in the production of goods and services, carried out through the use of workers and / or through the use of capital. Such structure, made possible by the triple tax base of the contribution, aims to safeguard the financial and actuarial maintenance of Social Security through a permanent levy, despite any changes in the productive factors within the Brazilian economy. The dissertation begins with a historical analysis of the productive reorganizations throughout the industrial revolutions, as well as the creation of institutions (*e.g* Social Security), whose objective would be to mitigate the social burdens observed in the periods of the revolutions. Next, the work turns to the tax in focus, the social contribution foreseen in art. 195, I of the CF, whose bases of incidence fall on both economic returns arising from the labor factor, and those of the capital factor, and the tax revenue is linked to Social Security, an institution closely related to social burdens arising from the productive structure. We work with the idea that the aforementioned social contribution would be a single tax, but with three bases of incidence. Furthermore, the art. 195, I, when establishing tax charges on payroll, profit, or revenue, it would be possible to circumvent the tax bias that discourages employability or investment, through balanced taxation. Finally, the relationship between Social Security and the production process is analyzed, and the conclusions are presented in sequence.

Keywords: Social contributions; art. 195, I; Social Security; Production factors; capital; work.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Mudanças na produtividade do trabalho e sua remuneração entre 1948-2016	p. 30
Gráfico 02 - Mudança na ocupação laboral entre trabalhos de baixa, média e alta remuneração em 16 países da União Europeia entre 1993 e 2010	p. 35
Gráfico 03 - Curva de Laffer	p. 53

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART - Artigo

ADI - Ação Direta de inconstitucionalidade

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

BPC - Benefício de Prestação Continuada da Assistência Social

CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

CF - Constituição Federal

CLT - Consolidação das Leis do Trabalho

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

DRU - Desvinculação de Receitas da União

EC - Emenda Constitucional

EUA - Estados Unidos da América

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ - Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas

ISS - Imposto Sobre Serviços

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento

OMC - Organização Mundial do Comércio

PEC - Proposta de Emenda Constitucional

PIAAC - Programme for the International Assessment of Adult Competencies

PIB - Produto Interno Bruto

PIDESC - Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais

RE - Recurso Especial

STF - Supremo Tribunal Federal

SUS - Sistema Único de Saúde

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
1 A ETERNA LUTA ENTRE O CAPITAL E O TRABALHO	19
1.1 As revoluções industriais	20
1.2 Primeira Revolução Industrial - 1760-1840 – Inglaterra	22
1.3 Segunda Revolução Industrial - 1850 – 1960 – Estados Unidos	26
1.4 Terceira Revolução Industrial – A partir de 1960/70 – Inglaterra e Estados Unidos	31
1.5 Quarta Revolução Industrial – século XXI - Brasil	36
2 O VIÉS TRIBUTÁRIO EM FAVOR DO CAPITAL	44
2.1 Tributação da automação	45
2.1.1 Pospostas de tributação da automação	47
2.2 O Equilíbrio da tributação sobre os fatores capital e trabalho no Brasil	50
2.2.1 Equilíbrio por coerência	52
2.2.2 Equilíbrio por motivos orçamentários	54
2.2.3 Equilíbrio em decorrência da capacidade contributiva	55
2.2.4 Equilíbrio em função da livre concorrência	56
3 – AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO INSTRUMENTO DE EQUILÍBRIO	66
3.1 As contribuições na modernidade	70
3.2 Contribuição social dos empregadores e empresas – artigo 195, I da CF	72
3.3 Alterações Constitucionais	81
CAPÍTULO 4 – A DESTINAÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL	91

4.1 O Valor da Seguridade	92
4.2 Da progressividade, ou regressividade mitigada, das contribuições sociais	95
4.3 Um tributo que impulsiona sua própria base de incidência	99
CONCLUSÃO	106
REFERÊNCIAS	110

INTRODUÇÃO

“Sofremos neste momento com um forte ataque de pessimismo econômico. É comum escutar pessoas dizendo que a época de grande progresso econômico que caracterizou o século dezenove acabou; que a rápida melhora no padrão de vida agora irá desacelerar – ao menos na Grã-Bretanha; que um declínio na prosperidade é mais provável do que uma melhora na década que temos pela frente.

Eu acredito que esta é uma interpretação altamente difundida e equivocada a respeito do que está acontecendo conosco. Estamos sofrendo, não com o reumatismo da velhice, mas com as dores do crescimento das rápidas mudanças, com a dor do reajuste entre um período econômico e outro. O aumento na eficiência técnica tem ocorrido em um ritmo mais rápido do que conseguimos lidar com o problema de absorção do trabalho; a melhora no padrão de vida foi um pouco rápida demais.” (KEYNES, 1930, p.01, tradução nossa¹)

O presente estudo inicia-se com uma citação de John Maynard Keynes, na qual o teor da passagem, apesar de escrita há quase um século atrás, não destoia de posicionamentos contemporâneos. Se no primeiro parágrafo é descrita a postura pessimista adotada por seus concidadãos britânicos, marcada por uma nostalgia do século passado, no segundo, Keynes se posiciona de forma contrária a esses determinismos fatalistas, ressaltando as inevitáveis, mas necessárias, dores do crescimento.

Nas primeiras décadas do século XXI, diversos estudos buscaram traçar uma rota pela qual o desenvolvimento econômico produtivo global estaria nos levando. De um lado, há as perspectivas otimistas, que antecipam uma melhora geral no padrão de vida, dado a maior eficiência, produtividade e utilidade das novas tecnologias. De outro, desenha-se um futuro incerto, marcado por desigualdades sociais e uma parcela cada vez maior de cidadãos ociosos. Não raro, as perspectivas de cunho pessimista, cétricas quanto aos tempos correntes, vêm acompanhadas de um saudosismo dos “anos dourados” pós Segunda Grande Guerra.

Seja no tempo de Keynes ou no século XXI, as mudanças ao redor do globo são consequências decorrentes da implementação de novos desenvolvimentos tecnológicos. Porém, conforme a

¹ No original: “We are suffering just now from a bad attack of economic pessimism. It is common to hear people say that the epoch of enormous economic progress which characterised the nineteenth century is over; that the rapid improvement in the standard of life is now going to slow down --at any rate in Great Britain; that a decline in prosperity is more likely than an improvement in the decade which lies ahead of us.

I believe that this is a wildly mistaken interpretation of what is happening to us. We are suffering, not from the rheumatics of old age, but from the growing-pains of over-rapid changes, from the painfulness of readjustment between one economic period and another. The increase of technical efficiency has been taking place faster than we can deal with the problem of labour absorption; the improvement in the standard of life has been a little too quick;”

velocidade dessas mudanças, diversos sistemas jurídicos, principalmente a parte destes intrinsecamente ligada ao âmbito econômico, passam a dar sinais de anacronismo, posto que não mais captam a realidade que pretendem regular.

No que diz respeito aos sistemas tributários, ao observarmos as exações incidentes sobre bases econômicas como renda e consumo percebemos que estas foram formuladas, em sua grande parte, em vista de um mundo muito menos globalizado e automatizado do que o atual. Disso decorrem certas incompatibilidades entre os modelos tributários adotados pelos Estados e as atuais formas com que essas riquezas são demonstradas aos olhos dos fiscos nacionais. De um lado, empresas multinacionais, por meio de planejamentos tributários complexos, detêm lucros exorbitantes em paraísos fiscais nos quais sua renda é sujeita a uma tributação mínima. De outro, impostos sobre o valor agregado têm sua incidência mitigada em um mundo no qual a cadeia produtiva é altamente globalizada e o ato de agregar valor a um bem ou serviço se dá nas mais diversas jurisdições. A tudo isso somam-se a extrema fluidez do capital, bem como a intangibilidade dos produtos no meio digital, que dificultam a tarefa arrecadatória atribuída a cada país. Em suma, há uma contradição inerente entre uma economia global e os poderes políticos tributários nacionais.

Em face desse cenário, diversas discussões e alterações dos modelos de tributação vigentes irromperam na tentativa de adaptar a tributação ao tempo presente. Dentre essas, o projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), promovido pelo Grupo dos 20 (G-20) e pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é representativo do esforço internacional para se adequar a esta nova realidade (OCDE, 2015). Porém, não é o único, dado que blocos econômicos-políticos, como o europeu, têm buscado atualizar parcelas obsoletas de seus sistemas tributários (DERZI e ESTANISLAU, 2018).

Para além da renda e consumo, há também a erosão dos tributos decorrentes das relações de trabalho, sendo justamente estes que interessam à presente dissertação. Em um mundo globalizado e de grande fluidez do capital, a tributação do trabalho se apresenta como uma escolha mais segura do ponto de vista arrecadatório, posto que é preponderantemente vinculado ao território nacional. Dado o interesse político e econômico em atrair capital produtivo, este é desonerado e a cunha fiscal transferida ao fator trabalho, que conforme dito acima, encontra maiores dificuldades de deixar a territorialidade tributária. O problema ocorre quando os Estados que optaram por essa desoneração/oneração do capital/trabalho passam por processos rápidos e intensos de automação, nos quais a base tributária da qual provinha boa parte da arrecadação (trabalho) é substituída pela base desonerada (capital). Em outras palavras, as

exações sobre o trabalho, incidentes numa primeira etapa sobre o salário (seja na pessoa física ou na folha de pagamentos da empresa) e, numa segunda, quando da utilização desse salário para o consumo, tem sua arrecadação reduzida nos casos de substituição de pessoas por máquinas (capital). Essas, por motivos óbvios, não recebem salários e tampouco consomem. *A priori*, o que se desenha é um futuro de baixa arrecadação e desemprego.

Não se ignora aqui que a referida substituição pode aumentar a produtividade e, conseqüentemente, o lucro, além de possibilitar que, a depender do caso, parte da mão de obra seja realocada em uma nova função ainda não automatizada. Mas, na primeira hipótese, é importante indagar quem seria beneficiado pelo aumento da produtividade e, na segunda, como facilitar essa realocação.

Seja qual for o objetivo para o qual caminhamos, ainda não chegamos lá. Nesse meio tempo, cresce a percepção de que as instituições do século XX não são mais adequadas ao século XXI, mas que este, no entanto, ainda não foi capaz de criar instituições que lhe sejam próprias. Isso nos remete à frase de Gramsci: “O velho está morrendo e o novo ainda não pode nascer. Nesse interregno, uma grande variedade de sintomas mórbidos aparecem” (GRAMSCI, 2000), e nos insta a agir sobre esse “interregno”, para direcioná-lo em determinado rumo, ao invés de aguardarmos passivamente. Ao final das contas, o futuro não é mera continuação do presente. Retomando os primeiros parágrafos desta introdução, de que forma seria possível atuar sobre esse processo, mitigar as dores de crescimento keynesianas ou os sintomas mórbidos do interregno Gramsci e, por fim, direcionar o desenvolvimento?

Em face disso, a presente dissertação analisa a contribuição social destinada à Seguridade Social prevista no Art. 195, I, da Constituição Federal Brasileira², que tem como contribuinte o empregador, as empresas e demais entidades a elas equiparadas. Trabalha-se com o pressuposto de que esse tributo deve alterar a exação sobre as suas bases, conforme os pesos dos fatores capital e trabalho se alteram na economia nacional, para com isso evitar uma descapitalização ou superfaturamento da Seguridade, sem, contudo, perder a segurança jurídica tão cara ao sistema tributário.

²Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I -Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) 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;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

A referida contribuição seria adequada para tal análise, uma vez que o constituinte elencou, sob um único tributo (Art. 195, I), três bases de incidência distintas, uma diretamente ligada ao trabalho (folha de pagamentos) e duas relacionadas ao capital (lucro e faturamento ou receita). Por outro lado, seu produto é constitucionalmente vinculado à Seguridade, uma instituição de suma importância para amortizar os efeitos disruptivos do conflito entre capital e trabalho.

O desenvolvimento desta ideia é elaborado da seguinte forma. No primeiro capítulo, é realizada uma análise histórica da relação entre capital e trabalho no sistema produtivo com base nas três revoluções industriais, e o papel do sistema educacional e da seguridade em amortizar os efeitos negativos de tal relação. No segundo capítulo, é analisado o desequilíbrio entre a tributação dos retornos econômicos do fator trabalho e do fator capital. A esse desequilíbrio soma-se a crítica ao tratamento atualmente despendido à contribuição social do art. 195, I, como se cada base fosse suscetível de uma incidência tributária autônoma e individualizada. Com base nos argumentos elencados, sustenta-se que se trata de um tributo único, porém com três bases de incidência distintas, devendo as disparidades entre os contribuintes serem levadas em conta para se chegar a uma exação isonômica.

No terceiro capítulo o estudo se volta para a possível função instrumental das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e previstas no artigo 195, I da Constituição de 1988. Não se adentra em uma discussão de cunho taxonômico sobre a natureza tributária das contribuições sociais ou na inconstitucionalidade da desvinculação da receita arrecadada, assuntos tão bem trabalhados por outros autores, mas sim na função deste tributo, em específico, o seu caráter instrumental em um contexto de transição tecnológica. Busca-se analisar, sob a melhor luz, as tão criticadas contribuições sociais.

Por fim, no quarto capítulo, é analisada a destinação do produto arrecadado à Seguridade Social. Nele, avalia-se a importância da Seguridade, uma instituição imprescindível a um sistema que vise reduzir desigualdades socioeconômicas, sendo de grande valia tanto para os segurados quanto para os produtores.

Ademais, cumpre ressaltar que a ideia aqui desenvolvida, no caso, a de uma contribuição única com três bases de incidência que se relacionam³, é distinta do que ocorre na prática atual. Pois, apesar da Constituição Federal de 1988 ter previsto uma Seguridade Social una, composta pela previdência, saúde e assistência social, vide o art. 194, foi engendrada a percepção de que a

³ Conforme será apontado ao longo da dissertação, esta ideia foi desenvolvida e trabalhada anteriormente por autores como Geraldo Ataliba e Misabel Derzi.

previdência seria um sistema à parte, financiado preponderantemente pela contribuição patronal e pela contribuição do segurado. Por sua vez, a saúde e a assistência social, seriam financiadas, sobretudo, por meio da contribuição sobre o lucro e sobre o faturamento e receita.

Essa visão da previdência como uma instituição desvinculada do conjunto maior que é a Seguridade, comum em países como a Inglaterra, Alemanha ou Estados Unidos, teve efeitos perniciosos, como a quebra da relação prevista entre as bases do art. 195, I e a fabricação de um déficit previdenciário de cunho atuarial. Ao analisarmos a previdência de forma desvinculada da Seguridade e financiada, principalmente, pelas contribuições patronais e dos segurados, tem-se a percepção de que esta seria deficitária, o que respalda equivocadamente a ideia de que os benefícios devem ser reduzidos e/ou o tempo de contribuição aumentado. Por outro lado, a percepção de que a contribuição sobre o lucro e sobre o faturamento ou receita não financiariam a previdência, apesar de constitucionalmente financiarem a Seguridade, da qual a previdência faz parte, possibilitou por muitos anos a perpetuação da desvinculação de receitas realizada pela União. Em suma, mesmo com uma previdência “deficitária” a União retirava recursos da Seguridade e os direcionava para o seu orçamento.

O presente trabalho, conforme descrito acima, desenvolverá uma visão das contribuições sociais diferente desta.

Concluindo, é importante observar que nas duas primeiras décadas do século XXI foram diversos os avanços tecnológicos introduzidos no sistema produtivo, como a coleta intensiva de dados, internet das coisas, inteligência artificial, intensificação da robótica e inúmeros outros. Ademais, tem-se que fases de transição tecnológica não vêm desacompanhadas de reflexos nas sociedades nas quais ocorrem. À medida que antigas funções deixam de existir, novas são criadas, o desemprego, por sua vez, aumenta ou diminui a depender da época, enquanto os fatores trabalho e capital oscilam um sobre o outro. Cabe ao direito tributário buscar um equilíbrio entre suas exações, não onerando demasiadamente o emprego e tampouco o capital e, principalmente, atuar sempre de forma coerente ao Sistema Constitucional no qual se encontra inserido. Em face disso, será a atuação equilibrada por meio das contribuições sociais do art. 195, I da CF o tema estudado no presente trabalho.

1 A ETERNA LUTA ENTRE O CAPITAL E O TRABALHO

Este capítulo irá tratar da relação entre capital e trabalho como fatores de produção, em específico, como essa relação se deu ao longo das revoluções industriais. Entender, ainda que de forma sintética, como esses dois fatores se associam ou se contrapõem ao longo da história é de suma importância para analisar as exações tributárias que recaem sobre eles, bem como o porquê da necessária destinação do produto arrecadado para certas instituições paraestatais, não raro criadas para mitigar os efeitos indesejados da relação produtiva.

De início, é importante apontar que capital, trabalho e terra configuram os três fatores produtivos primários utilizados na confecção da maioria dos bens e fornecimento de grande parte dos serviços (SANDRONI, 1999). Apesar dessa divisão tripartite não ser estática, pois se amplia ou reduz conforme a teoria econômica adotada, tanto o fator capital quanto o fator trabalho são recorrentes em diversas classificações, sendo as vezes retratados como bens e serviços consumidos pelos produtores, em contraposição aos bens e serviços destinados aos consumidores.

De um lado, o fator trabalho é representado pelo esforço humano na produção, sendo remunerado, em geral, por meio de salários. De outro, o fator capital compreende as fábricas, equipamentos e outros ativos que são adquiridos por meio de investimentos da empresa / empresário e que, por sua vez, são remunerados, normalmente, com o lucro decorrente da atividade econômica⁴. Ao final, tanto os valores despendidos com trabalho quanto os despendidos com capital são contabilizados como gastos e, conseqüentemente, influenciam o preço do produto / serviço ofertado.

A relação entre esses dois fatores passou por diversas mudanças no decorrer dos séculos, porém, antes de iniciar a análise histórica, cumpre esclarecer alguns pontos.

Primeiro, parte-se do ponto de vista de que o sistema produtivo capitalista é marcado pela busca de um constante desenvolvimento, uma tentativa, que não necessariamente se concretiza, de sempre aprimorar a quantidade, qualidade ou eficácia da produção e o fornecimento de bens e

⁴ Mariana Mazzucato (2018, p.69), ao comentar a visão dos marginalistas, aponta que “Capital e trabalho são vistos como os principais insumos na produção, e assim como os trabalhadores ganham salários por suas contribuições na produção (produto marginal do trabalho), o capital ganha o retorno (produto marginal do capital)” No original: “Capital and labour are seen as the two main inputs into production, and so just as labour earns wages for its productive contribution (marginal product of labour), capital earns a return (marginal product of capital).” Apesar da composição do retorno do capital, caso calcada em concepções marxistas, possa conter valor expropriado do trabalho (mais valia) tal composição não será aqui estudada, pois, o que para nós importa, é o retorno econômico do capital/ trabalho como bases de incidências tributárias e não sua justa distribuição.

serviços⁵. Tal característica fica evidente no esforço de empresas e mercados de incessantemente aperfeiçoarem seus processos produtivos e organizacionais, a fim de se tornarem mais competitivos e lucrativos.

Segundo, tem-se como pressuposto que o fator tecnológico, compreendido dentro do fator capital, não necessariamente surge para substituir o fator trabalho no contexto produtivo, uma vez que a tecnologia pode ser complementar ao trabalho. Terceiro, considera-se que o “trabalho disponível”, ou seja, todas as funções a serem realizadas dentro de uma economia de mercado, não pode ser compreendido como um número fixo, cuja quantidade seria imutável, uma espécie de jogo de soma zero. Tal visão resultaria em uma interminável disputa entre humanos e máquinas pelo trabalho existente, sem levar em consideração que novas funções podem e eventualmente serão criadas, enquanto outras deixarão de existir.

No entanto, quando a implementação do fator capital ocorre em detrimento do fator trabalho, como no caso da demissão de um funcionário em razão da automação de um processo, há certos ônus sociais que não podem ser ignorados. Não é realizado aqui um juízo de valor sobre cada fator produtivo, se é melhor se valer do trabalho ou do capital, mas sim a constatação de que a substituição de um pelo outro repercute na economia, na sociedade e, conseqüentemente, no direito.

1.1 As revoluções industriais

A relação entre capital e trabalho como fatores produtivos será apresentada nesse capítulo em quatro partes, nas quais serão explorados certos aspectos do sistema produtivo capitalista, os efeitos decorrentes da relação entre trabalho e capital e as reações sociais em face de tais efeitos. Para tanto, serão analisados três períodos historicamente delimitados: as três primeiras revoluções industriais e os modelos de Estado que lhe serviram de fundo (liberal, social e neoliberal) e, ao fim, considera-se a possibilidade de estarmos no início de uma quarta.

Tem-se que cada revolução é marcada pelo desenvolvimento e implementação de uma série de aparatos tecnológicos e processos organizacionais, cujo impacto acaba por modificar profundamente toda a sociedade. Tradicionalmente, essas fases históricas são divididas da seguinte forma:

⁵ “A burguesia não pode existir sem revolucionar constantemente os instrumentos de produção, portanto as relações de produção, e por conseguinte todas as relações sociais. A conservação inalterada dos antigos modos de produção era a primeira condição de existência de todas as classes industriais anteriores. A transformação contínua da produção, o abalo incessante de todo o sistema social, a insegurança e o movimento permanentes distinguem a época burguesa de todas as demais” (MARX e ENGELS, 2015, p.43)

- 1ª Revolução industrial: 1760-1840 – caracterizada pelo motor a vapor e as ferroviárias.
- 2ª Revolução industrial: 1850-1960 – caracterizada pela energia elétrica, linha de produção e o motor de combustão interna.
- 3ª Revolução industrial: 1970-presente – caracterizada pela transferência da tecnologia analógica / mecânica para a digital, também conhecida como microeletrônica⁶.

Para alguns autores, como Klaus Schwab, as primeiras décadas do século XXI marcam o início da quarta revolução industrial, caracterizada por uma coleta intensiva de dados, desenvolvimento de inteligência artificial, aprendizado de máquina, dentre outros (SCHWAB, 2016). Portanto, em razão das drásticas mudanças nos aparatos tecnológicos, teríamos superado o paradigma da terceira revolução.

- 4ª Revolução industrial – Seria uma decorrência da terceira, marcada pela coleta de dados e internet das coisas, inteligência artificial, impressão 3D, internet 5G e robótica.

Assim como nas predecessoras, essa nova revolução vem acompanhada de prognósticos positivos para alguns e sombrios para outros. De um lado, há quem sustente um futuro pós trabalho estruturado em torno do lazer, de grande fartura e conquistas até pouco tempo inimagináveis (PINKER, 2018). De outro, há quem vislumbre um crescimento da desigualdade social, na qual boa parte das pessoas não só estarão desempregadas como serão “inimpregráveis”, enquanto uma minoria se beneficia da maior produtividade (HARARI, 2018).

Para além de um binarismo a favor ou contra as novas tecnologias, não raro demasiadamente otimistas ou pessimistas, interessam a este trabalho os meios pelos quais a transição tecnológica possa ocorrer da melhor forma possível, tendo em vista o benefício da coletividade. Evita-se, portanto, a visão da sociedade como uma entidade passiva, dentro da qual os avanços tecnológicos “simplesmente acontecem”, quando, na verdade, podem ser direcionados conforme os atores em disputa. Para Schwab, uma importante pergunta a se fazer é como tornar

⁶O término de um período não necessariamente coincide com o início do outro, as faixas de tempo se prestam a demonstrar os anos durante os quais a transição tecnológica foi mais intensa. Em certa medida, os períodos supracitados coincidem com os paradigmas de Estado: Liberal, Bem-estar Social e Neoliberal, que servirão de pano de fundo para a presente análise.

as pessoas o centro da quarta revolução, e não o “Capital”, ou o “Mercado” ou a “Economia”⁷? De que forma é possível beneficiar a coletividade ao invés de uma pequena parcela da população?

Conforme dito acima, o avanço tecnológico da quarta revolução industrial não será necessariamente no sentido de substituir o fator trabalho pelo fator capital, podendo, na verdade, complementá-lo. Ademais, mesmo que parte dos trabalhadores seja de fato substituída, suas respectivas sociedades podem optar por não os deixar desamparados durante o desemprego, bem como criar meios para que sejam reinseridos no sistema de produção. Disso decorre a importância de se estudar a tributação sobre o fator trabalho, na forma de contribuições sociais sobre a folha de pagamentos, e a tributação sobre o fator capital, na forma de contribuições sociais sobre o lucro e receita /faturamento⁸. Portanto, as considerações realizadas voltam-se para como essa espécie tributária (contribuições) pode servir como instrumento de arrecadação, controle e redistribuição na medida que se molda ao ciclo econômico atual.

Mas, antes de adentrar propriamente na seara tributária, uma rápida digressão histórica se faz necessária para melhor compreender o presente e, com isso, pensar o futuro. Para tanto, serão feitos alguns apontamentos sobre a relação entre os fatores capital e trabalho ao longo das revoluções industriais. Em razão da extensão deste tema, o foco recairá sobre países-chave representativos de tais processos revolucionários, no caso, Inglaterra e Estado Unidos e, por último, visando aproximar a análise histórica do tema deste trabalho, a análise se voltará para o Brasil.

1.2 Primeira Revolução Industrial - 1760-1840 – Inglaterra

Não são todos os avanços tecnológicos que levam a uma revolução na forma de se produzir, embora a busca por estes seja uma característica endógena e inerente ao sistema capitalista, que eventualmente pode levar a mudanças pontuais ou generalizadas. A importância dessas mudanças não é pequena, pois, mais de 80% do crescimento econômico pode ser explicado com base em melhorias no uso de tecnologias (SOLOW, 1957). Porém, apesar de importantes,

⁷Não raro, e de forma fetichista, são atribuídas personalidades a essas “entidades”: o Mercado está calmo, a Economia agitada, e o Capital inseguro etc. Porém, essas mesmas personalidades são utilizadas para postergar eternamente a tentativa de se resolver problemas como a desigualdade social e injustiças tributárias.

⁸ Dada a apropriação da mais valia do trabalho pelo empregador, parte do lucro é composta pelo retorno do fator trabalho. Em uma análise histórica, Grapperhaus (2019, p.73) aponta a demora para se conceber “os lucros como combinação dos fatores de produção, capital e trabalho”, porém, conforme já dito, a apropriação da mais valia não será debatida nesta pesquisa.

não se pode dizer que tais transformações, e o crescimento econômico decorrente, seja algo partilhado por todos.

No longo prazo, ainda mais quando analisado em retrospectiva, é relativamente fácil assinalar os benefícios advindos das inovações tecnológicas, como o aumento da produtividade, diversificação da economia, maior conforto material e, ao diminuírem o tempo gasto em determinadas ocupações, permitem que indivíduos se dediquem a outras atividades como o lazer e a arte. Entretanto, a curto prazo, tais benefícios não são tão evidentes, ao menos para uma parcela significativa da população.

A depender do grau e velocidade com que as inovações ocorrem, disrupções econômicas e sociais são desencadeadas, nas quais indústrias ultrapassadas vão a falência, habilidades antes valiosas perdem sua importância junto com seu valor de mercado e modos tradicionais de vida são forçosamente alterados (SCHUMPETER, 2017). Eventualmente, os indivíduos, sejam eles trabalhadores ou industriais, se adaptam e se reorganizam, porém, isso nem sempre é fácil ou rápido.

Esse efeito disruptivo, que a curto prazo tende a beneficiar uma parcela dos atores sociais em detrimento de outra, é evidente na primeira revolução industrial inglesa, na qual há um expressivo aumento da produção com o conseqüente enriquecimento dos industriais, ao mesmo tempo em que muitos dos cidadãos permanecem miseráveis, desempregados ou trabalhando em condições extremamente precárias. Os ganhos de curto prazo não são sentidos, por exemplo, pelos artesãos, cujas funções foram paulatinamente extintas, uma vez que a produção manual não era capaz de competir com a produção fabril⁹.

Diversos estudiosos contemporâneos da primeira revolução, como David Ricardo e Marx, chegaram à conclusão de que a introdução de novas tecnologias, a curto prazo, não seria algo necessariamente benéfico para todos, pois, apesar do aumento da produção, o “Mercado”, por si só, não assegura uma distribuição equânime dos frutos pela sociedade. Portanto, o grande desafio seria assegurar uma distribuição mais equitativa da prosperidade gerada, ao invés de deixar que os ganhos ficassem restritos a uma minoria enquanto os ônus recaíssem sobre os demais.

⁹ “A história mundial não oferece nenhum espetáculo mais aterrador do que a paulatina extinção dos tecelões manuais de algodão ingleses, processo que se arrastou por décadas até ser consumado em 1838.” (Marx, 1988, p.613)

Contudo, a distribuição da prosperidade dificilmente, para não dizer nunca, ocorre sem a intervenção do Estado. Em razão disso, os prejudicados na primeira revolução industrial tinham motivos para ficarem alarmados, dado que, à época, vigia na Inglaterra o paradigma do Estado Liberal, marcado pela política do Estado não intervencionista. Na verdade, o Estado intervinha na esfera econômica, porém, tais intervenções ocorriam em prol do capital, da produtividade e da competição internacional, ao invés de buscarem uma redistribuição dos frutos e um amparo àqueles que forçosamente foram alijados do processo produtivo (GRAU, 2018).

Ainda nesse sentido, Aliomar Baleeiro aponta que predominava na época o princípio repressivo sobre o preventivo, não havendo um seguro social com o qual os as vítimas da adversidade poderiam contar (BALEEIRO, 2015). Tem-se que o orçamento estatal neste período era limitado a subvenção de guerras, governo e judiciário, custeio da segurança interna, financiamento da proteção de fronteiras, dentre outros. Em suma, a atuação estatal era guiada pela noção da estrita necessidade e esta, por sua vez, limitada a ideia da segurança individual dos cidadãos. Somente no século XX algumas das despesas até então consideradas privadas, mas de ampla abrangência, como saúde ou aposentadoria, serão assumidas pelo Estado a título de despesas públicas sociais.

Dado esse cenário, movimentos de resistência à introdução da maquinaria começaram a surgir dentre os ingleses. O caso mais notório é o dos luditas¹⁰, que, por meio da destruição deliberada do maquinário, tentaram equilibrar a balança em prol dos trabalhadores. No entanto, conforme dito acima, as intervenções do Estado liberal inglês não eram no sentido da busca por um equilíbrio entre capital e trabalho, mas sim para resguardar os interesses dos industriais. Não é por menos que a “maior conquista” dos luditas foi incitar o governo inglês a mobilizar 12 mil soldados contra os seus levantes organizados entre 1811-16 (FREY, 2019).

Dado o seu fracasso, o termo “ludita” comumente carrega um sentido pejorativo, sendo associado a grupos de indivíduos avessos ao progresso com base em preocupações infundadas, pois, ao fim e ao cabo, eles estavam equivocados e os empregos não foram integralmente substituídos pela maquinaria. Entretanto, conforme Banerjee e Duflo:

¹⁰ A visão clássica do movimento ludita pode ser sintetizada na seguinte frase: “Os trabalhadores de espírito simples reagiram ao novo sistema destruindo as máquinas que julgavam ser responsáveis pelos seus problemas;” (Hobsbawm, 2015, p.28). Não obstante, Hobsbawm aponta em seu outro artigo “The Machine Breakers” que a análise do movimento como uma mera revolta dos trabalhadores contra as máquinas, numa tentativa fracassada de obstar o desenvolvimento, é demasiadamente simplória. O autor ressalta que não raro a quebra do maquinário decorria de uma tentativa agressiva de coagir o empregador a fornecer melhores condições de trabalho ou era incitada por empresas que se beneficiavam da destruição do aparato industrial de suas concorrentes. (Hobsbawm, 1952)

“Os luditas, no entanto, estavam menos errados do que podemos pensar. Seus empregos em particular de fato desapareceram com a Revolução Industrial, assim como o trabalho de toda uma gama de artesãos. Dizem-nos que no longo prazo tudo correu bem, mas o longo prazo foi realmente muito longo. O salário real dos operários na Grã-Bretanha reduziu-se quase à metade entre 1755 e 1802. (...) Retornariam ao nível de 1755 apenas em 1820, 65 anos depois.” (BANERJEE e DUFLO, 2020, p.282)

Uma outra forma de descrever o fenômeno, ao invés de contrapor “prejudicados” e “beneficiados”, é apontar que ocorreu um crescimento do fator capital em detrimento do fator trabalho dentro do processo produtivo. Essa substituição gera insegurança e instabilidade para aqueles trabalhadores que são substituídos por máquinas. Estes, não só perdem o emprego como passam a compor a massa do “exército industrial de reserva”¹¹, cuja oferta latente de trabalho serve para conter as reivindicações de melhores salários e condições daqueles que permanecem empregados. Ademais, conforme cresce a parcela da renda nacional que remunera o capital e não o trabalho, acentuam-se as desigualdades sociais, tendo em vista que os detentores do primeiro são ínfimos quando comparados aos que detêm/ofertam o segundo (PIKETTY, 2014).

Dentre os teóricos da época, David Ricardo em sua obra “Princípio da Economia Política e Tributação”, sustenta que a substituição do trabalho humano por maquinaria é frequentemente prejudicial à classe trabalhadora. Muito influenciado pela revolução industrial que se iniciava na Grã-Bretanha, o autor aponta que o uso de maquinaria poderia resultar, de um lado, na concentração de renda nas mãos dos detentores dos meios de produção que não mais necessitariam pagar salários e, de outro, num excedente de trabalhadores, que eventualmente seriam reempregados, porém não na mesma proporção dos que foram substituídos pela maquinaria (RICARDO, 1821).

Apesar dos problemas ressaltados, é importante observar que Ricardo era contrário a qualquer intervenção governamental no sentido de equilibrar os fatores capital e trabalho, pois, segundo o autor, caso a utilização da maquinaria não fosse incentivada, permitindo ao capital o maior rendimento líquido possível, a produção seria transferida para o exterior, onde não houvesse tais entraves. Em sua lógica, muito similar as políticas tributárias adotadas na contemporaneidade, o Estado deve optar pelo menor dos males, pois, enquanto o capital é empregado no país, alguma demanda de trabalho deve ser gerada, porém, caso ele migre para o exterior a demanda por trabalho será nula.

¹¹ Termo cunhado por Marx para definir a parcela da população cuja oferta da força de trabalho supera a demanda por esta, em outras palavras, são os desempregados que existem para conter as reivindicações de melhorias daqueles que se encontram empregados como, por exemplo, o aumento de salários.

Por sua vez, Karl Marx, no capítulo XIII de “O Capital”, sustenta que somente com a introdução da maquinaria o trabalhador passa a lutar contra seu próprio meio de trabalho. Para Marx, o processo de industrialização leva a um aumento dos desempregados e o desequilíbrio entre oferta e demanda de mão de obra, o que empurra o preço do trabalho para um nível abaixo de seu valor real. Para o autor, ainda que a economia se desenvolva a ponto de realocar os trabalhadores excedentes, a transição é demasiadamente lenta e cruel para com aqueles que têm de viver na miséria até, e somente se, forem empregados novamente (MARX, 1988).

Assim como Ricardo, Marx não atribui ao governo o papel de fiel da balança entre os fatores capital e trabalho no sistema de produção, pois, para o economista, a máquina domina as forças da natureza e, em tese, libera o homem do trabalho ao facilitar e aumentar a produção. Logo, as críticas deveriam recair sobre o sistema capitalista, que se utiliza do progresso tecnológico para subjugar o trabalhador, aumentar sua exploração e, por fim, acumular riquezas.

Com mais de dois séculos nos separando da primeira revolução industrial, fica claro que com o tempo novas empresas e funções foram criadas e, por sua vez, compensaram os empregos perdidos pela maquinaria e automação. Porém, a depender do caso, os efeitos compensatórios demoram décadas para se manifestarem, sendo que os beneficiários não são necessariamente aqueles que suportaram o custo inicial (KOCHAN e DYER, 2020). Thomas Piketty, aponta que a despeito das diversas inovações tecnológicas desenvolvidas e empregadas na primeira metade do século XIX e todo o crescimento econômico que essas proporcionaram para países como o Reino Unido e a França, os salários ficaram estagnados, sem um aumento efetivo em seu poder de compra, e ressalta, por fim, a inércia dos respectivos governos em redistribuir a prosperidade gerada (PIKETTY, 2014)¹².

1.3 Segunda Revolução Industrial - 1850 – 1960 – Estados Unidos

Entretanto, não são somente os meios de produção que sofrem mudanças, pois, embora as análises acima sejam válidas para o paradigma do Estado liberal, o mesmo não pode ser dito no contexto do Estado do bem-estar social. Enquanto no século XIX a resistência por parte dos trabalhadores à maquinaria ocorreu de forma ampla e organizada na Europa, no século XX, a despeito dos diversos avanços tecnológicos e organizacionais do sistema produtivo (*e.g*

¹² “De que serve o desenvolvimento industrial, de que servem todas essas inovações tecnológicas, todo esse esforço, todos esses deslocamentos populacionais, se, ao cabo de meio século de crescimento da indústria, a situação das massas continua tão miserável quanto antes e se tudo que o Estado pode fazer é proibir que crianças menores de oito anos trabalhem nas fábricas?” (PIKETTY, 2014, p. 15-16)

fordismo, eletricidade), tais mudanças foram, não raro, recebidas de bom grado pelos trabalhadores¹³.

Tal alteração se deu, pois, ao longo da Segunda Revolução Industrial, em especial no século XX, foram desenvolvidos os modelos primordiais de *Welfare State* na Europa ocidental e nos Estados Unidos. Ou seja, paulatinamente, o paradigma do Estado Liberal deu lugar ao do Estado do Bem-estar social. Nesse novo paradigma, o Estado não mais se abstinha de intervir na economia, atitude típica do modelo liberal predecessor, mas a organizava, em maior ou menor grau, em prol do bem comum. Dessa forma, o acesso pelos cidadãos aos bem sociais deixou de depender somente da via econômica, sendo agora também guiado por uma lógica político-institucional.

Dentre as diversas explicações do porquê dessa troca de modelos, cumpre ressaltar aqui algumas delas. Uma vez que a desigualdade entre proletariado e detentores dos meios de produção chegara a um nível de insustentabilidade, marcado por tensões e conflitos, foi necessário que os Estados interviessem para preservar o sistema capitalista, ameaçado pela possibilidade de revoluções (PIKETTY, 2014). Ou seja, a adoção do modelo de Bem-estar não configura uma mitigação do capitalismo ou a introdução de um “capitalismo social”, mas sim uma mudança deste modelo produtivo, a partir da qual o Estado age tanto para aprimorá-lo quanto para preservá-lo (GRAU, 2018). Nesse mesmo sentido, Ulrich Beck aponta que, a depender do caso, instituições são criadas ou adaptadas com o objetivo de assegurar ou reparar a credibilidade de um dado sistema, sem com isso questionar as formas de poder e controle social envolvidas (BECK, 2018).

Ademais, essa troca de paradigma, com a conseqüente criação de instituições voltadas para o bem comum, só foi possível em razão de Estados Nacionais fortalecidos nos períodos pós-guerra, capazes de introduzir políticas tributárias progressivas e redistributivas, pressionados por sindicatos e temerosos da alternativa apresentada pelo socialismo (MILANOVIC, 2020). Nesse mesmo sentido, Klaus Stern (1984, *apud* YAMASHITA, 2005), aponta que o Estado Social seria a resposta do século XX à revolução industrial, às duas grandes guerras e às

¹³“Episódios de angústia com as máquinas surgiram de tempos em tempos no século XX. Mas, enquanto alguns trabalhadores lutavam para se ajustar à mecanização, não houve uma “pausa de Engels” (crescimento do PIB sem que haja aumento dos salários). Os salários aumentaram junto com a produtividade, as condições de trabalho melhoraram e os Estados Unidos tornaram-se mais iguais com o avanço da tecnologia” (FREY, 2019, p.174, tradução nossa). No original: “Episodes of machinery angst emerged from time to time in the twentieth century. But while some workers struggled to adjust to mechanization, there was no Engels’s pause. Wages rose in tandem with productivity, working conditions improved, and America became more equal as technology progressed.”

sucessivas crises econômicas. Conforme Stern, o novo modelo de Estado se alicerça em dois pilares, o da justiça social, ordenada no sentido de assegurar um mínimo existencial para todos em diversos aspectos da vida em comum, e o pilar da segurança social, que consiste na criação e manutenção de instituições e políticas cujo objetivo seria o de mitigar os “riscos da vida”, seja de forma preventiva seja de forma corretiva.

A existência desse *welfare state* não quer dizer que trabalhadores, estudiosos e políticos do século XX não se preocupassem com a possibilidade do “desemprego tecnológico”, no qual os meios de se poupar trabalho são introduzidos em uma velocidade maior do que o trabalho poupado consegue ser realocado, tanto que foi em 1930 que Keynes cunhou o referido termo. Porém, se as oposições do século XIX contra a introdução de novas tecnologias se davam mediante a destruição deliberada da maquinaria (ludismo), no século XX as reivindicações são institucionalizadas e os clamores sociais se voltam para a construção de um sistema que minimize os efeitos negativos de curto prazo suportado por alguns trabalhadores em prol da coletividade. Apesar da luta dos trabalhadores no Estado liberal não se resumir a uma mera oposição baseada na destruição do maquinário, é somente na vigência do paradigma do bem-estar social que a postura antagônica dos trabalhadores em face aos avanços tecnológicos passa a ocupar um papel secundário.

Em síntese, a sobreposição do fator capital sobre o fator trabalho dentro do processo produtivo continuou a ocorrer ao longo da Segunda Revolução Industrial, porém de uma forma socialmente mais aceitável. Para tanto, o Estado se interpôs, por meio de sistemas como a Seguridade Social e a educação pública, entre o choque de interesses dos envolvidos na produção, amparando os que foram prejudicados, ao mesmo tempo que auxiliava o retorno destes ao sistema produtivo, ainda que em novas funções. Assim, parte da resposta oferecida pelos Estados que adotaram o bem-estar social, como os EUA ou os da Europa ocidental, foi, de um lado, investir em um amplo sistema de educação pública, o que capacitou os trabalhadores para as novas funções do século XX, de outro, o desenvolvimento da Seguridade Social, que passou a fornecer amparo para os que não podiam laborar em razão da velhice ou das contingências da vida, como o desemprego ou a doença¹⁴ (FREY, 2019).

No modelo liberal predecessor, era atribuído aos próprios indivíduos, por meio do exercício de suas liberdades e direitos, em especial os de natureza econômica, a responsabilidade de

¹⁴ Apesar de serem colocados aqui lado a lado, cumpre ressaltar que havia diferenças entre o modelo de bem-estar implementado pelos Estados Unidos e o europeu, sendo este último mais amplo em sua cobertura.

proverem a si mesmos do que futuramente viria a ser chamado de “direitos sociais”. Porém, na medida em que as constituições do final do século XIX e início do século XX passaram a abarcar e assegurar tais direitos, independentemente dos meios econômicos individuais para tanto, foi difundida por estas sociedades uma solidariedade de grupo, de todos para com todos, representada primordialmente na legislação alemã e, posteriormente, nas políticas pós-guerras (NABAIS, 2005).

São representativas desse período figuras como Otto von Bismarck e William Beveridge, ambos comumente associados a ascensão do Estado Social. O primeiro, além de responsável pela unificação da Alemanha, criou o que é considerado por alguns, como Eric Hobsbawm, o primeiro *Welfare State*, visando atrair o apoio dos trabalhadores e afastar a ameaça aos seus planos representada pelo socialismo (HOBSBAWM, 1995). Por sua vez, William Beveridge foi o autor do relatório *Social Insurance and Allied Services*, responsável por fundar as bases do Estado Social moderno no Reino Unido. Publicado em 1942, o relatório buscou unificar diversas das medidas já existentes no Reino Unido, mas que havia sido implementadas de forma individualizada e desconexa. Conforme o autor, a contar da Lei dos Pobres, que data do período elisabetano (1558-1603), diversas medidas voltadas para a previdência, saúde e assistência social foram criadas no país, porém estas necessitavam de uma coordenação unificada para torná-las mais eficientes e sua administração mais econômica. Ao final, foram estabelecidos 3 princípios que guiarão a Seguridade Social no Reino Unido: as políticas implementadas não deveriam satisfazer os interesses de determinados grupos sociais em detrimento de outros; o seguro social é apenas uma parte do progresso social e, apesar de lidar com a necessidade, ele não eliminaria os outros quatro grandes problemas da nação: doenças, ignorância, miséria e a ociosidade; a Seguridade Social deveria ser buscada de forma conjunta pelo Estado e pelo indivíduo, o primeiro fornecendo o mínimo, ao mesmo tempo que deixaria espaço para o segundo, por meio de sua livre iniciativa, para ir além desse mínimo (BEVERIDGE, 1942).

Tem-se, portanto, que ao longo do século XX, foi estabelecido um novo contrato social entre empregados, empregadores, comunidade e governo, no qual se buscou conciliar as expectativas e obrigações mútuas no que diz respeito ao trabalho e às relações empregatícias (KOCHAN e DYER, 2020). No que refere aos Estados Unidos, esse contrato social tomou contornos definitivos após a crise de 1929 e durante a administração de Roosevelt, que implementou no país o seguro-desemprego, o *Fair Labor Standards Act*, o qual continha a previsão do salário-mínimo, o *National Labor Relation Act*, que proveu o acesso dos trabalhadores a sindicatos e

outros instrumentos de barganha coletiva, e a *Social Security*, responsável, principalmente, pela aposentadoria.

Aos poucos o país superou a crise de 1929 e, no período logo após a Segunda Guerra até a década de 1975, os salários cresceram de forma proporcional ao aumento da produtividade. Esse crescimento conjunto fez com que os benefícios decorrentes do crescimento econômico, ao invés de ficarem restritos a uma minoria, fossem repartidos com a sociedade, que viu, ano após ano, o seu padrão de vida melhorar. Não é por outro motivo que esse intervalo do pós-guerra até 1975, direcionado pelas ideias de Keynes e as políticas constantes no *New Deal*, ficou conhecido em diversos países como os anos dourados ou os *trente glorieuses*, nos quais formou-se uma robusta classe média com acesso a diversos bens de consumo¹⁵.

Conforme o gráfico 01 abaixo, é possível observar que o crescimento da produtividade foi acompanhado do crescimento da compensação paga aos trabalhadores entre 1948-1978. Em suma, se os ganhos econômicos decorrentes dos avanços tecnológicos são distribuídos por toda a sociedade, não há motivo para uma oposição a sua implementação nos sistemas produtivos.

GRÁFICO 01 – Mudanças na produtividade do trabalho e sua remuneração entre 1948-2016

Figure 2: Changes in Labor Productivity and Compensation, 1948–2016



Source: Stansbury and Summers (2018, Figures 1 and 2). Note: Data from BLS, BEA, and Economic Policy Institute. Labor productivity is total economy real output per hour, average compensation is total economy real compensation per hour, deflated by CPI-U-RS, median compensation is median economy real compensation per hour, deflated by CPI-U-RS, and Productivity is real compensation per hour for production and nonsupervisory workers, deflated by CPI-U-RS. The chart depicts the percent change in each series from its value in 1948 for all series except median compensation. The median compensation series starts in 1973 and is normalized to equal the average compensation of production and non-supervisory workers in that year.

¹⁵ O referido período não é isento de críticas, uma vez que houve o aumento da degradação ambiental, a intensificação da utilização de fontes de energia não renováveis, o aumento do consumismo, dentre outros problemas.

Tem-se que, ao longo da segunda revolução industrial, especialmente durante a vigência do paradigma do Estado do Bem-estar, foi estabelecida uma forte relação entre a produção, os retornos econômicos dessa e a construção de uma rede de proteção, caracterizada, principalmente, pela Seguridade Social.

Por fim, é importante ressaltar o papel da tributação nos países que aderiram a esse novo contrato social, uma vez que nesse período ela foi altamente progressiva, incidindo preponderantemente sobre os ganhos de capital e heranças. Porém, o aumento de gastos estatais, surtos inflacionários, estagnação do crescimento, denúncias de corrupção e a crescente suposição de que o setor público seria ineficiente levaram a uma mudança do paradigma de Estado. Aos poucos o modelo de Bem-estar foi substituído pelo modelo Neoliberal, cujos precursores foram governantes como Ronald Reagan (EUA) e Margaret Thatcher (Inglaterra) e nos quais as bases tributárias “trabalho” e “consumo” ganham preponderância.

1.4 Terceira Revolução Industrial – A partir de 1960/70 – Inglaterra e Estados Unidos

A partir de 1970 e, principalmente, na década de 1980, uma nova ideologia econômica desponta de forma concomitante com a terceira revolução industrial e passa a oferecer uma alternativa ao consenso que até então perdurava entre os principais países capitalistas desde o *New Deal*. Influenciado pelas ideias do economista austríaco Friedrich Hayek, o Estado Keynesiano dá lugar ao Estado Neoliberal, no qual predomina o argumento de que a oferta, a demanda e o mecanismo de preços devem conduzir a economia ao invés do governo e seus burocratas (KWAK, 2018). Nesse novo cenário, o foco da atuação governamental é transferido para a promoção da “eficiência dos mercados”, o que pressupõe uma não intervenção do governo nos preços praticados, incluindo o preço do trabalho (salário).

Publicado em 1970, o artigo *The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits* é representativo dessa nova fase, no qual seu autor, Milton Friedman, sustenta que as empresas e corporações não teriam responsabilidade sociais, ou que, na verdade, sua única responsabilidade social seria aumentar o lucro empresarial. A ideia sustentada por Friedman não diz respeito a responsabilidade social que constitui o pagamento de impostos, mas sim a responsabilidade por ações discricionárias realizadas por companhias em prol de um suposto bem comum de seus empregados e das sociedades nas quais estão inseridas. Porém, em pouco tempo, essa visão individualista maculou as políticas de diversas instituições governamentais, incluindo as tributárias. Argumentos pautados na eficiência da iniciativa privada somados a

críticas ao tamanho do Estado, levaram a uma paulatina privatização de instituições educacionais, previdenciárias e de saúde, que até então eram financiadas coletivamente por meio de impostos (MILANOVIC, 2020). Por óbvio, não foram todas as instituições que passaram por esse processo de privatização, e tampouco este ocorreu da noite para o dia, sendo, na verdade, um processo gradual que ao longo das décadas aumentou o setor privado em detrimento do público.

Entretanto, uma vez que os detentores de maior poder aquisitivo passaram a ter acesso a essa rede de seguridade por meio da iniciativa privada, suas críticas voltaram-se para os tributos progressivos, dado que financiar os sistemas remanescentes para os “outros”, aqueles incapazes de adquiri-los no mercado, não se mostrou algo “justo” para essa elite econômica¹⁶. Tais críticas não passaram despercebidas e, aliadas a outros fatores, acabaram por reduzir a carga fiscal atribuída aos mais ricos em diversos países do ocidente (MILANOVIC, 2020).

Em suma, de um lado, certas empresas passaram a se abster de atividades e práticas que antes eram vistas como suas “responsabilidades sociais”, de outro, o setor público foi reduzido e deu lugar a iniciativa privada como responsável por uma parcela considerável do provimento das necessidades básicas em áreas como a saúde, educação e previdência. Ao contrário do período predecessor, o acesso aos “bens sociais” volta a perpassar pela via econômica¹⁷.

Quanto aos fatores de produção trabalho e capital, conforme se observa no Gráfico 1 acima, é possível perceber que a produtividade não deixou de aumentar, porém os salários, ou seja, a remuneração destinada aos detentores do fator trabalho, permaneceu estagnada. Essa dissociação entre o crescimento da produção e o ganho salarial, somada a uma redução da carga tributária sobre o capital, fizeram com que os níveis de desigualdades em diversos países do globo aumentassem drasticamente.

Além disso, ao longo da terceira revolução industrial, assim como em todas as outras, os desenvolvimentos tecnológicos continuaram a ocorrer, simbolizados agora pela criação da microeletrônica, internet, início da robótica, dentre outros. Consequentemente, os impactos negativos de tal desenvolvimento foram sentidos por aqueles que perderam seus empregos e/ou

¹⁶ Nesse sentido Esping-Andersen ressalta que: “Quando aumenta a prosperidade da classe trabalhadora e surgem novas classes médias, o universalismo do benefício uniforme promove o dualismo inadvertidamente, pois os que estão melhor de vida voltam-se para o seguro particular e para a negociação de benefícios extras para suplementar a modesta igualdade que julgam ser os padrões habituais de bem-estar.” (ESPING-ANDERSEN, 1991, p.106)

¹⁷ Conforme Noam Chomsky: a *standard technique* para a privatização da rede social é “descapitalizar, fazer com que a instituição não funcione, deixar seus usuários insatisfeitos e, então, a entregar para o capital privado” (CHOMSKY, 2011)

não possuíam as qualificações necessárias para esse novo mundo que se formava. A diferença desse novo período histórico para o anterior é que apesar das instituições criadas para mitigar o conflito entre trabalho e capital ao longo da segunda revolução continuarem a existir, parte considerável do acesso a elas passou a depender de meios econômicos privados. Em um contexto de crescente desigualdade social e salários estagnados não é de se espantar que esse acesso tenha sido paulatinamente restringido. Conforme James Kwak:

“Desde o *New Deal* de 1930, a barganha fundamental da sociedade americana tem sido uma modesta rede de segurança social que protegeria os trabalhadores contra a desigualdade gerada por uma economia capitalista. Porém, depois de outra rodada de corte de tributos, talvez não haja mais dinheiro para financiar a rede de proteção, deixando os pobres para se defenderem sozinhos em uma sociedade cada vez mais desigual.” (KWAK, 2018, p. 107, tradução nossa)¹⁸.

Afora as políticas internas, outros fatores aumentaram o distanciamento das remunerações destinadas ao capital e ao trabalho, pois as novas tecnologias da terceira revolução industrial propiciaram que processos de globalização e de automação fossem intensificados, algo que repercutiu fortemente sobre o fator trabalho. Na medida em que meios mais eficientes de transporte e comunicação são difundidos e o processo de integração entre os países aumenta, as empresas tendem a mudar suas plantas industriais para locais onde a produção seja mais barata (*offshoring*) ou terceirizar serviços para esses lugares (*outsourcing*)¹⁹. Em decorrência dessa intensificação do processo de globalização, trabalhadores de regiões até então consideradas “remotas” de um ponto de vista ocidental, passam a competir por postos de trabalho na economia globalizada.

A isso é acrescido que as políticas de livre circulação implementadas a partir da década de 1980 dizem respeito apenas ao capital, ou seja, somente ao capital, tanto na sua forma especulativa quanto como fator produtivo, é permitida a livre circulação entre os países. Em contraposição, a circulação do fator trabalho passa a ser duramente controlada por políticas migratórias,

¹⁸ No original: “Since the New Deal of the 1930s, the fundamental bargain of American society has been that a modest safety net would cushion working people against the inequality created by a capitalist economy. But after another round of tax cuts, there be no money left to patch the fraying safety net, leaving the poor to fend for themselves in an increasingly unequal society.”

¹⁹ “As forças de trabalho do mundo foram postas numa relação concorrencial umas com as outras por causa da redução do custo de transporte e das comunicações, do surgimento de novas tecnologias organizacionais e da mudança de velocidade (mais do que a redução de custos) do movimento, bem como do desenvolvimento de complexas cadeias produtivas. A compressão espaço temporal tanto no capital quanto no trabalho produz uma gama de tensões e respostas políticas que variam de movimentos anti-imigração e ressurgimento de paixões nacionalistas ao acolhimento espontâneo do multiculturalismo como prenúncio de um futuro diferente pela humanidade.” (HARVEY, 2018, p. 190)

excetuada uma pequena parcela de trabalhadores qualificados²⁰. Em consequência dessa duplicidade de tratamento, dentro da qual os Estados Nacionais buscam atrair capital, ao mesmo tempo que seus trabalhadores são impedidos de sair, a matriz tributária paulatinamente migrou para as demonstrações de riqueza mais subordinadas ao território nacional, ou seja, trabalho e consumo.

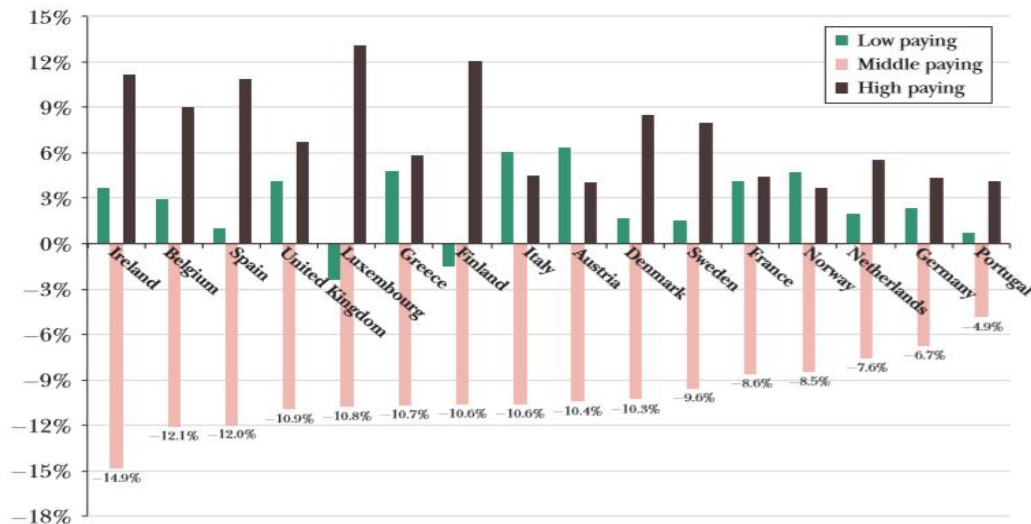
Por último, ressalta-se o impacto que a automação, marcada pelas tecnologias da informação e comunicação características da terceira revolução industrial, causou sobre o sistema produtivo. Dentre esses, tem-se que, enquanto computadores, softwares e demais inovações complementam trabalhos de maior qualificação, aumentando sua produtividade, os trabalhos que são repetitivos e facilmente codificáveis são paulatinamente automatizados e, aqueles que os realizavam, demitidos (AUTOR e SALOMONS, 2018)

A diminuição dos trabalhos industriais nos países centrais do capitalismo, ou seja, dos trabalhos de “colarinho azul”, somada a uma intensificação da automação, levou a uma redução dos trabalhos de remuneração intermediária (gráfico 2). Como consequência, a distribuição ocupacional por renda, antes em formato piramidal, passa, paulatinamente, a se assemelhar a uma ampulheta, que demonstra não só uma concentração em funções de alta e baixa remuneração, como uma maior desigualdade social.

²⁰ “A força de trabalho também se tornou mais móvel recentemente, e uma das reações à sua mobilidade crescente tem sido o erguimento de novos obstáculos nas fronteiras. A mobilidade da força de trabalho é uma resposta às enormes diferenças de ganho obtido por uma mesma quantidade e qualidade de trabalho nos territórios nacionais.” (MILANOVIC, 2020, p. 173)

Gráfico 02 - Mudança na ocupação laboral entre trabalhos de baixa, média e alta remuneração em 16 países da União Europeia entre 1993 e 2010

Change in Occupational Employment Shares in Low, Middle, and High-Wage Occupations in 16 EU Countries, 1993–2010



Source: Goos, Manning, and Salomons (2014, table 2).

Notes: High-paying occupations are corporate managers; physical, mathematical, and engineering professionals; life science and health professionals; other professionals; managers of small enterprises; physical, mathematical, and engineering associate professionals; other associate professionals; life science and health associate professionals. Middle-paying occupations are stationary plant and related operators; metal, machinery, and related trade work; drivers and mobile plant operators; office clerks; precision, handcraft, craft printing, and related trade workers; extraction and building trades workers; customer service clerks; machine operators and assemblers; and other craft and related trade workers. Low-paying occupations are laborers in mining, construction, manufacturing, and transport; personal and protective service workers; models, salespersons, and demonstrators; and sales and service elementary occupations.

O que se observa a partir da década de 1980 com a terceira revolução industrial, é uma substituição dos trabalhadores de qualificação intermediária e uma complementação dos trabalhos de alta qualificação. O resultado disso é uma polarização da sociedade, na qual uns são bem instruídos e exercem funções altamente remuneradas, enquanto outros, com uma menor educação, passam a servir aos primeiros, trabalhando como entregadores, motoristas, cozinheiros, em troca de um baixo salário (AUTOR e SALOMONS, 2018).

Em síntese, desde a década de 1980, é possível verificar quatro mudanças significativas que tiveram grandes impactos nas sociedades e nas desigualdades entre os seus membros:

- Uma maior parcela da renda nacional passou a ser destinada ao capital ao invés do trabalho;
- O processo de globalização e automação foi intensificado;
- Ocorreram mudanças institucionais que corroboraram a perpetuação ou o agravamento desse cenário (e.g mudança nas políticas tributárias);
- Ocorreu uma polarização entre os trabalhos de alta e de baixa remuneração.

Tem-se que a política de “deixar os mercados em paz”, para que as suas regras distribuam de forma “justa” a prosperidade pela sociedade não logrou os resultados propagados pelos governos que aderiram a esta premissa. Salvo se grandes desigualdades socioeconômicas sejam vistas, de alguma forma, como algo justo²¹. Por conseguinte, de forma similar as revoluções predecessoras, a sobreposição do fator capital ao fator trabalho continuou a ocorrer, porém, desta vez, em um cenário de uma Seguridade Social enfraquecida ou privatizada.

Dito isso, é importante lembrar que os Estados dispõem de diversos instrumentos, dentre estes os tributos, para conduzir o crescimento não só de forma inovadora e inteligente, mediante sucessivas inovações tecnológicas, mas também de forma inclusiva e sustentável (MAZZUCATO, 2014). Portanto, se o objetivo de um dado país é promover uma sociedade próspera, produtiva e sem grandes desigualdades sociais, todos os meios disponíveis ao Estado para tanto devem ser considerados e estudados, incluídos, dentre estes, o sistema tributário e as políticas fiscais. No que diz respeito ao Brasil, dado o artigo 3º da Constituição Federal²², são justamente esses objetivos que norteiam a produção legislativa e política a ser implementada no país.

1.5 Quarta Revolução Industrial – século XXI - Brasil

A análise de certos fatos e eventos contemporâneos não é algo fácil de se empreender, dado que somente a distância proporcionada pelo tempo nos permite distinguir o duradouro do circunstancial. De igual modo, é complicado afirmar que enquanto este estudo é desenvolvido inicia-se uma “nova era”, no caso, a quarta revolução industrial, pois novas eras dão a impressão de começarem a todos os instantes, mas somente após algumas décadas é possível apontar quais mereciam, de fato, tal alcunha.

Entretanto, mesmo que a “era da quarta revolução industrial” não venha a se concretizar, ao menos não por agora, ressalta-se que a análise realizada nesta pesquisa não se vincula a questões circunstanciais, mas sim centrais ao modelo de produção capitalista, vigente há mais de dois séculos. No caso, a questão da sobreposição de um fator produtivo sobre o outro.

²¹ No caso, tal pensamento coadunaria com ideais neoliberais dentro dos quais o problema seria a miséria e não propriamente a desigualdade econômica. Tais discursos despontaram após a década de 1980 em contraposição aos modelos comunistas, nos quais haveria uma suposta igualdade na pobreza.

²² “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

Os períodos que demarcam as revoluções industriais também demarcam uma intensificação da relação entre capital e trabalho, um aumento dos ônus sociais e a necessidade de intervenção estatal. Mas, independentemente das revoluções, a sobreposição do capital sobre o trabalho esteve presente, em maior ou menor grau, em todas as transições tecnológicas pelas quais passamos, o que varia são as ações em face dela, ou seja, os processos políticos e econômicos implementados por uma dada sociedade que direcionam a forma e a velocidade dessa sobreposição.

Em primeiro lugar, é importante observar que a breve história das revoluções retratada anteriormente não se aplica de igual maneira ao Brasil, por ser um país de industrialização tardia e pertencente a periferia do capitalismo mundial. Apesar de ter sua própria história produtiva, isso não nos impede de aprendermos com os erros e acertos dos países que fazem parte do “primeiro mundo”, bem como de valorizar os instrumentos e instituições que nos são próprios.

Em segundo lugar, ressalta-se que a partir de 1994, com a estabilização monetária, o Brasil se inseriu paulatinamente na nova divisão internacional do trabalho, ou seja, apesar de não compartilhar o passado dos países analisados acima, a eles se vincula intimamente dentro da cadeia produtiva globalizada do século XXI. Porém, o seu papel, ao menos até o momento, se restringe ao de “produção e exportação de bens de menor valor agregado, reduzido conteúdo tecnológico e intensivo uso de mão-de-obra de baixo custo” (POCHMANN, 2008, p. 11). Diante disso, pressupõe-se que qualquer pretensão de alterar esse cenário tem como condição imprescindível a atuação do governo sobre a economia e sobre a sociedade, regulando, redistribuindo e assegurando os direitos sociais previstos na Constituição.

Por fim, tem-se que a matriz tributária brasileira, além de expressiva em relação ao PIB e notoriamente regressiva, é estruturada no sentido de onerar preponderantemente as empresas intensivas em mão-de-obra. Em outras palavras, “o sistema tributário brasileiro atinge o custo de contratação da força de trabalho assalariada” (POCHMANN, 2008, p. 19) o que impacta não só o nível de emprego, mas também a formalidade das relações de trabalho. Em face desse cenário, é de suma importância analisar a influência da tributação sobre a relação entre capital e trabalho no país, ainda mais dentro de um contexto de transição tecnológica.

Feitas essas ponderações, retorno a quarta revolução industrial, em específico, ao relatório emitido pelo Banco Mundial em 2019 sobre a mudança na natureza do trabalho. Nesse, há duas observações que interessam aos países em desenvolvimento. A primeira é no sentido de que os

empregos ameaçados pelos novos desenvolvimentos tecnológicos são aqueles facilmente codificáveis, de baixa complexidade e/ou qualificação. A segunda aponta que conforme a robótica e outras tecnologias de produção tornam-se mais baratas, empresas multinacionais tendem a levar o processo produtivo para perto dos mercados consumidores (WORLD BANK, 2018). Dito isso, não só os diversos brasileiros que realizam trabalhos de baixa qualificação podem vir a ser substituídos, como a matriz produtiva pode migrar para perto dos mercados consumidores (*e.g* europeu e americano), dado que sua transferência para países em desenvolvimento, marcados pela mão-de-obra barata, tende a perder sua atratividade.

Em uma perspectiva mais geral, é possível citar várias pesquisas que alertam para o alto grau de substituição de mão de obra por capital tecnológico na quarta revolução industrial. A título de exemplo, Carl Benedikt Frey e Michael Osborne, estimam que 47% dos empregos dos EUA encontram-se na categoria de alto risco de automação, ou seja, a previsão é de que em uma década ou duas quase metade dos empregos na economia americana poderão ser substituídos por sistemas de robótica ou inteligência artificial (FREY e OSBORNE, 2013). Por sua vez, o Mckinsey Global Institute estima que até 30% das horas trabalhadas globalmente poderão ser automatizadas até 2030 (MANYIKA *et al*, 2017), enquanto a OCDE alerta que 46% dos empregos dos países membros da organização e que participam do PIAAC²³ encontram-se em risco de serem automatizados (NEDELKOSKA e QUINTINI, 2018)

Dado o rápido e alto grau de substituição do trabalho pelo capital, medidas visando a atenuar os efeitos indesejados mostram-se necessárias, como incentivos à educação e a uma Seguridade Social mais robusta. Caso contrário, a perspectiva é de que somente os trabalhos cuja mão de obra seja tão barata que não compensem ser automatizados, ou bastante complexos e, portanto, não condizente com as capacidades da maioria dos trabalhadores, estarão a salvo de uma automação a curto prazo. Ao mesmo tempo, aqueles que forem alijados do processo produtivo, precisarão de um sistema de Seguridade para os auxiliarem até, e se, encontrarem um novo posto de trabalho. Entretanto, motivos de ordem arrecadatória ameaçam um adequado financiamento tanto da educação quanto da seguridade.

Conforme apontado anteriormente, ao longo da terceira revolução industrial, diversos países transferiram suas bases tributárias para o trabalho e consumo, ao mesmo tempo em que diminuíram o papel do Estado sob um manto de austeridade fiscal corroborado pela ideia de

²³ Programa de Avaliação Internacional de Competências para Adultos, no original: Programme for the International Assessment of Adult Competencies

eficiência dos mercados. Por consequência, certas instituições que na segunda revolução foram de suma importância para amenizar os efeitos de curto prazo, hoje se encontram privatizadas ou subfinanciadas. Em um contexto de desemprego, no qual as pessoas não conseguem arcar com os preços da iniciativa privada, as instituições estatais são extremamente demandadas, enquanto seu orçamento é concomitantemente reduzido, posto que o Estado deixa de arrecadar tributos sobre o trabalho²⁴.

No Brasil, especificamente no âmbito do Sistema Tributário, a Constituição de 1988 prevê a exação tributária chamada de contribuições, um tributo cuja instituição e incidência já vêm atrelada a uma finalidade específica, diferente do que ocorre, por exemplo, com os impostos. Para alguns, como Marco Aurélio Greco, a principal característica da contribuição reside na finalidade buscada, seja ela de caráter social, de intervenção no domínio econômico, no interesse de uma categoria profissional etc, ficando o fato gerador da incidência em um segundo plano (GRECO, 2000). Discordando parcialmente do autor, entende-se que as causas (fato geradores ou hipóteses de incidência) não devem ser escolhidas a esmo, mas terem sim uma relação com a finalidade almejada. No que diz respeito ao tema desta pesquisa, tem-se que os fatos geradores da contribuição social prevista no art. 195, I devem ter alguma relação com a instituição financiada pela exação tributária, ou seja, o ato de remunerar o trabalho, auferir lucro, receita ou faturamento deve possuir alguma relação com a Seguridade Social. Cumpre, portanto, estabelecer qual seria essa relação.

Com mais de duzentos anos de capitalismo é possível identificar certos efeitos colaterais que decorrem deste modelo produtivo, sendo as contribuições um tributo intimamente ligado ao seu aperfeiçoamento mediante intervenções em prol do social, da economia ou das categorias profissionais. Se de um lado o modelo produtivo capitalista preconiza, conforme o nome deixa antever, a acumulação privada de capital, o que levaria, *ceteris paribus*, ao aumento da

²⁴ Misabel Derzi, no texto: “A seguridade social. Seus problemas financeiros e as soluções na Constituição de 1988”, aponta que: “Não importa a forma pela qual decidamos custear a Seguridade Social, por meio apenas de impostos ou por meio de tributos, como as contribuições, cujos encargos se repartem entre empregados e empregadores, seu financiamento, de forma direta ou indireta, advém da produção nacional, estando em estreita dependência com o desenvolvimento econômico. Com recessão e desemprego, cai a massa total dos salários e, conseqüentemente, o produto da arrecadação dos tributos sobre eles incidentes. Em contrapartida, a Seguridade Social, ao prevenir ou remediar os males do desemprego, ao cobrir os riscos da incapacidade humana para o trabalho, por doença ou velhice e os encargos familiares, influencia o consumo e a preparação de mão-de-obra especializada. É fator relevante de equilíbrio social e econômico.” (DERZI, 1995, p. 158)

desigualdade social, de outro, determinados tributos podem redistribuir parte deste capital acumulado.

Conforme aponta Marta Arretche, a desigualdade econômica no Brasil foi efetivamente reduzida no período de 1985 a 2015 em decorrência do caráter universalista e redistributivo da Seguridade Social, da ampliação do acesso ao ensino público e, em um segundo momento, do aumento das políticas públicas redistributivas de caráter assistencialista. Portanto, ao desvincular as políticas sociais de uma certa classe, no caso brasileiro, daquela inserida no mercado formal de trabalho, a Constituição de 1988 possibilitou uma maior redistribuição de renda, mediante programas e serviços como o do Benefício de Prestação Continuada (BPC) e o Sistema Único de Saúde (SUS), a uma parcela antes alijada do escopo das políticas públicas. Por sua vez, a ampliação do acesso ao ensino forneceu instrumentos para que tal parcela adentrasse no mercado de trabalho, enquanto programas de cunho redistributivo, como o Bolsa Família, possibilitaram a redução da pobreza extrema. Em suma, a união de todas essas políticas (e diversas outras) resultou na redução da desigualdade econômica entre 99% da população brasileira²⁵, excluídos da análise, nesse caso, o 1% mais rico (ARRETCHE, 2018).

Porém, não é só a destinação do produto arrecadado mediante contribuições sociais, no caso, para a Seguridade Social, que se presta a aprimorar o sistema capitalista, pois, ao incidir sobre os retornos econômicos dos fatores de produção capital e trabalho, seria possível equilibrá-los dentro da economia nacional. Logo, apesar das contradições e contraposições entre os dois fatores não serem novas, as abordagens tributárias e redistributivas que as circunscrevem o são. Isso nos instiga a repensar a política fiscal e as bases tributárias no contexto da quarta revolução industrial, sob pena de não o fazendo nos vermos imersos em um aumento exacerbado da desigualdade social, desemprego, fraturas sociais, falência do Estado Nacional e inúmeros outros problemas. Conforme apontado na introdução, este estudo, ao invés de se fiar a um determinismo fatalista, trabalha com formas de lidar com as “dores do crescimento”, sendo que uma dessas formas perpassa pela mudança no modo como vemos e empregamos as contribuições sociais previstas no art. 195, I da Constituição brasileira.

²⁵ Nesse mesmo sentido, Celia Kerstenetzky ressalta: “Contra-intuitivamente, o principal canal por meio do qual o salário-mínimo afetou a desigualdade foram as transferências governamentais— não o mercado de trabalho—, em particular, a previdência social. Isso se explica pelo fato de 60% das aposentadorias do sistema público terem o valor exato do salário-mínimo. Se se considerar o Benefício de Prestação Continuada (BPC) como uma espécie de aposentadoria não contributiva, resulta que a previdência como um todo, contributiva e não contributiva, foi responsável por pouco menos de metade da redução da desigualdade (46%–47%). Esse resultado sugere uma reapropriação das políticas previdenciárias como efetivo instrumento de redistribuição, especialmente por via da elevação do piso das aposentadorias. (KERSTENETZKY, 2017, p.20)

No decorrer da quarta revolução não se deve buscar uma mera restauração das políticas do passado, dado que o corrente século, em razão do grau de globalização e automação, possui uma fluidez de riquezas incompatível com o instrumental tributário do século XX. Ou seja, deve haver uma busca por novos caminhos que nos levem às antigas metas, no caso, ao Estado de bem-estar que proteja seus cidadãos contra os riscos da vida. Segundo Yascha Mounk:

“Apesar de ser vital que empresas ajudem a carregar o fardo das provisões sociais mais relevantes, não faz muito sentido pedir às empresas que geram muitos empregos uma contribuição proporcionalmente maior do que empresas que geram pouquíssimos empregos. (...)”

Muitos debates sobre o Estado de bem-estar social continuam empacados em maniqueísmos que não captam o verdadeiro desafio que enfrentamos. A questão principal não é tornar os Estados de bem-estar social mais ou menos generosos, ou sequer torná-los mais ou menos complacentes em relação a comportamentos supostamente irresponsáveis. A questão, na verdade, é como criar um Estado de bem-estar social que proteja quem está fora do mercado de trabalho assim como quem se encontra dentro dele; que incentive empresas a contratar em vez de demitir; e que dê aos cidadãos a rede de apoio de que precisam para correr riscos economicamente benéficos para todos.” (MOUNK, 2018, p. 272 – 273)

Por outro lado, conforme Abhijit Banerjee e Esther Duflo, não devemos ignorar que a implementação de certos avanços tecnológicos, ainda que levem a uma redução da mão de obra necessária, tem como resultado o aumento da produtividade. Esse aumento libera recursos para serem investidos em novas atividades que, por sua vez, demandam empregados. Porém, há um problema nas tecnologias cuja adoção decorre das distorções promovidas pelo código tributário, que são produtivas o bastante para serem adotadas visando minimizar os encargos tributários que recaem sobre a mão de obra, porém “não produtivas o suficiente para aumentar a produtividade total” (BANERJEE e DUFLO, 2020, p. 285). Em um país hipotético, cujas contribuições sociais incidam tão somente sobre o trabalho, contornar o viés citado acima seria um verdadeiro desafio²⁶. Entretanto, quando tal tributo incide tanto sobre o trabalho quanto sobre o capital, como é o caso brasileiro, a busca pelo equilíbrio se apresenta como uma tarefa, se não fácil, ao menos factível.

²⁶Misabel Derzi, ao comentar os problemas financeiros da Seguridade, cita a obra de Sozialversicherung für der Praxis de Wolfgang Pelikan, na qual o autor aponta que “as contribuições, a cargo das empresas, incidindo substancialmente sobre a folha de salários, oneram preponderantemente aquelas que empregam um elevado número de trabalhadores. Frente às demais que, por meio da automação e da microeletrônica, conseguem o mesmo ou maior lucro, seus produtos encarecem, perdem elas em competitividade, sendo forçadas igualmente a recorrer à tecnologia, desempregando pessoal.” (DERZI *apud* PELIKAN, 1992, p. 197)

Não se trata de prever qual o resultado que as novas tecnologias de produção terão sobre a sociedade, pois essas não têm o seu próprio curso desassociado daqueles que as desenvolvem e utilizam e das instituições que as regulam, mas sim de estruturar uma rede que minimize os riscos e distribua os ganhos. No que diz respeito ao Estado, este pode intervir de diversas formas, seja regulamentando novas formas de trabalho, promovendo programas de capacitação, difundindo a educação superior e, no presente caso, tributando.

Por fim, para além de uma análise calcada na evolução material, representada pelas tecnologias de produção e compreendida nas revoluções industriais, devemos observar que a Seguridade Social representa uma evolução humana e social. Em outras palavras, não se trata apenas de uma instituição voltada para mitigar os conflitos e ônus de um sistema produtivo, mas sim uma resposta humanitária em face da mudança e da necessidade dos cidadãos.

Conforme Aliomar Baleeiro, em razão do desenvolvimento econômico, há a propagação de novos ideais morais e políticos, que, por sua vez, impulsionam o próprio desenvolvimento. Dentre esses, ressalta-se o sufrágio universal que, ao permitir que indivíduos menos abastados votem e sejam votados, gera profundas transformações nos parlamentos, pois estes deixam de ser casas de proteção exclusivas da elite econômica e passam a promulgar leis prevendo a ampliação do serviço público a custas, justamente, dessa elite. Por fim, de acordo com o autor: “O sentimento de solidariedade humana aprimora-se e exige do Estado atitude de amparo efetivo aos inválidos, às viúvas, aos órfãos, aos doentes, à criança, à velhice, aos desempregados por efeito do *chômage* (desemprego), enfim, a todas as vítimas da adversidade” (BALEEIRO, 2015, p. 109).

Ressalta-se, portanto, que o compromisso representado pela rede de proteção que configura o direito social à Seguridade Social vai além da relação de cunho personalíssima dos modelos de previdência do passado, nos quais o acesso estava condicionado a uma contribuição prévia, similar a uma relação contratual. Ao prever uma saúde pública, uma assistência social a quem dela necessitar e uma previdência cujos benefícios não são necessariamente atrelados a uma contribuição prévia, a Seguridade Social brasileira busca, muito mais que instaurar um “capitalismo social”, assegurar os direitos fundamentais previstos na Constituição. Ademais, para além da Carta Magna, conforme ressalta Frederico Breyner, por ser signatário do Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) o Estado brasileiro

assumiu um compromisso internacional de progressiva realização dos direitos sociais²⁷ (BREYNER, 2019).

Em suma, a referida instituição não decorre somente de uma evolução dos meios de produção, mas também de uma evolução de nós como sociedade.

Por todo o exposto, me volto no próximo capítulo para a tributação equilibrada dos fatores de produção de modo a viabilizar um financiamento perene da Seguridade Social. Ambos, equilíbrio sem a criação de um viés tributário em prol de um ou de outro fator, bem como uma Seguridade Social capaz de resguardar aqueles que pela transição tecnológica não foram beneficiados, são objetivos cruciais para se ter em vista em face dessa nova revolução industrial que se inicia.

²⁷ Realização esta intimamente associada a estrutura tributária do país, conforme ressalta o autor em sua obra: “Direito Tributário e a positivação internacional dos direitos sociais”.

2 O VIÉS TRIBUTÁRIO EM FAVOR DO CAPITAL

Conforme retratado no capítulo 1, nem sempre a implementação de novos processos produtivos e organizacionais é algo desejável por todos, dado que o efeito disruptivo decorrente da mudança tecnológica é acompanhado de ônus para uma parcela da sociedade. Tendo isso em mente, e observando o crescimento da renda nacional destinada a remunerar o capital, bem como as previsões em relação às diversas profissões que deixarão de existir, é possível aguardar uma reação por parte daqueles que se sentirem deixados para trás. Em outras palavras, em um cenário no qual o crescimento não é equitativo, ou seja, conforme a produtividade cresce todos ganham com isso, mas sim concentrado em uma pequena parcela da população, somado a uma polarização do mercado de trabalho (profissões de alta educação com um alto salário de um lado e de baixa educação com um baixo salário de outro), reações contrárias de alguns segmentos da sociedade devem ser esperadas.

Neste capítulo serão analisadas algumas propostas aventadas no âmbito internacional para lidar com uma eventual erosão das bases tributárias decorrentes do desemprego tecnológico, ou seja, a implementação de capital produtivo em um ritmo maior do que o de recapacitação dos empregados substituídos, bem como as reações contrárias a tais propostas. Em um segundo momento, retorno a contribuição social do Art. 195, I, para sustentar que, dada a forma como esta foi positivada na Constituição brasileira, não seria necessário importar nenhuma das propostas debatidas no âmbito internacional, muito menos modificar a carta magna, desde que haja equilíbrio entre as exações que recaem sobre o produto do fator trabalho e sobre o produto do fator capital.

Conforme assinala Misabel Derzi:

Em vários países do mundo, há anos tem havido amplos debates a respeito da criação de tributos sobre máquina ou sobre ganhos de racionalização, para aliviar aquelas empresas que são mais oneradas com pessoal do que outras. Por meio da racionalização e de novas tecnologias, procuram os empregadores recusar trabalho e dispensar empregados, reduzindo custos. Com isso, retrai-se o total da massa de salários e, conseqüentemente, as contribuições sociais nela incidentes, que custeiam a Previdência Social. (...)

Ora, a Constituição de 1988 não só foi sensível às queixas das empresas de mão de obra numerosa, como se posicionou no seio dessa discussão internacional. (DERZI em atualização a obra de Aliomar Baleeiro, 2010, p. 991 e 992)

Pois bem, são justamente de ambos os assuntos, a tributação da automação e a forma como a CF de 1988 se antecipou à questão, que se tratará de agora em diante.

2.1 Tributação da automação

As reações a um determinado problema variam conforme a interpretação de sua causa. Por exemplo, se o governo de um país marcado por alto desemprego e trabalhos precários atribui à causa disso ao fenômeno da globalização, em específico, à práticas como o *outsourcing* ou o *offshoring*, é de se esperar um maior clamor por medidas de cunho protecionista, críticas a Organização Mundial do Comércio (OMC), exaltação dos produtos nacionais, dentre outros²⁸.

Porém, caso a redução de postos de trabalho seja vista como uma consequência da automação, a reação da sociedade se dará por outros meios. Em verdade, não se pode resumir o problema a uma ou outra das causas mencionadas, e nem mesmo as duas em conjunto, dado que o desemprego e o subemprego são decorrentes de uma variedade de fatores (*e.g* crises econômicas, desastres naturais, crises políticas, falências institucionais). Mas, dada a impossibilidade de tratar de todos esses fatores nesta pesquisa, é necessário para os objetivos deste trabalho segmentar a realidade e abordar as reações em decorrência da substituição de pessoas por máquinas, em específico, as reações no âmbito tributário. Tal análise é importante pois, muito mais do que uma mera exação compulsória de dinheiro, os tributos na modernidade arrecadam receitas para o funcionamento do governo, ao mesmo tempo em que constituem instrumentos utilizados para regular a economia, induzir comportamentos e, por fim, redistribuir renda e riqueza (AVI-YONAH, 2006).

Conforme o capítulo anterior, durante o século XIX os trabalhadores dispensados em decorrência da introdução do maquinário industrial se juntaram para destruírem as máquinas que julgavam responsáveis por seu infortúnio, em um movimento que ficou conhecido como ludismo. Porém, tal forma de reação física sequer é possível (ou recomendável) na era da coleta de dados e dos intangíveis softwares de inteligência artificial. Ademais, com o estabelecimento em determinados países do ocidente do Estado Social, o suprimento de parte das necessidades sociais foi institucionalizado, o que levou uma parcela da sociedade, em contraposição ao período do ludismo, a direcionar seus clamores aos governos e às instituições estatais. Por conseguinte, surgem atualmente ao redor do globo demandas para que o poder público aja contra a perda de empregos decorrente da automação, sendo que uma das medidas recorrentemente aventadas é a da imposição de tributos sobre a automação ou sobre os ganhos

²⁸Um exemplo de tal reação são as políticas governamentais adotadas pelo governo Donald Trump (2017-2020) nos Estados Unidos, que impôs tarifas sobre diversos produtos chineses, desrespeitou decisões da OMC, inclusive desmantelando sua corte de apelações, e em diversos momentos exaltou a indústria nacional em detrimento da estrangeira (*buy american*).

de racionalização. Embora, para alguns, tais medidas nada mais seriam do que um “neoludismo”, restaurado em face do medo e da incerteza quanto ao futuro (ATKINSON, 2019).

Ainda nesse sentido, Carl Benedikt Frey aponta que o mero pressentimento de que a tecnologia pode deixar grupos sociais em posições piores pelo resto de suas vidas laborais é suficiente para que a resistência à automação, ao menos por este grupo, seja esperada. Por sua vez, essa mesma noção pode levar governos que queiram evitar eventuais distúrbios sociais e ao mesmo tempo angariar capital político, a limitarem a implementação de algumas tecnologias, sendo a imposição de ônus tributários um dos meios para tanto. Em geral, trata-se de uma difícil questão contemporânea saber se uma maior exação tributária sobre o capital produtivo seria uma necessidade social ou uma reação a um medo infundado (FREY, 2019).

Até mesmo o que se pretende com o tributo não é consenso entre seus proponentes. Em alguns casos, tal exação é retratada como uma forma de desacelerar o processo de automação e, com isso, ganhar tempo para que os governos se reorganizem e os indivíduos sejam recapitados para novas funções (ERDOĞDU e KARACA, 2017). Outros sustentam que as imposições tributárias sobre as tecnologias da quarta revolução industrial seriam um meio para se compensar a erosão das bases tributárias atreladas ao emprego, pois, uma vez que este é reduzido, a arrecadação daquelas também o é (ABBOTT e BOGENSCHNEIDER, 2018).

Essa última perspectiva decorre do fato de parte dos sistemas tributários atuais possuírem suas bases de incidência estruturadas de forma preponderante sobre o emprego e o consumo, o que cria um viés tributário que incentiva a automação. Em outras palavras, ao substituir o trabalho por capital, o empregador se vê livre das exações incidentes sobre o emprego e, ao mesmo tempo, não mais precisa se preocupar com as pressões por aumento salarial que decorrem da tributação do consumo²⁹. Dessa forma, caso a substituição de trabalhadores por capital seja abrupta e abrangente, não só o governo perde uma parcela substancial de sua receita tributária, como há uma maior demanda, por parte daqueles que foram substituídos, pelos sistemas da Seguridade Social e de ensino (diminui-se a receita e aumentam-se os gastos).

Até o presente momento, as discussões são ainda incipientes e ocorrem principalmente no âmbito internacional, porém, já resultaram em propostas de tributação perante o Parlamento

²⁹ Em tese, o empregador provê aos seus funcionários um salário suficiente para que tenham um padrão de vida “X”. Conforme a tributação sobre o consumo aumenta há uma demanda por salários maiores para que o padrão prévio seja mantido. Tal pressão é eliminada ao se automatizar o trabalho, dado que máquinas não recebem salários e tampouco consomem.

Europeu em 2017, chamado na ocasião de “robot tax³⁰”, e manifestações no sentido contrário por parte do Banco Mundial, que condenou qualquer barreira tributária contra a automação (WORLD BANK, 2018). Logo, para melhor expor a questão, será apresentado um breve resumo das propostas internacionais que versem sobre tributação da automação até o presente momento, bem como as que criticam tal exação. Depois a análise volta-se para o sistema brasileiro, no qual conclui-se que mudanças, ao menos no nível constitucional, não seriam necessárias.

2.1.1 Pospostas de tributação da automação

A princípio, o “robot tax” se justifica pela perda de receitas decorrente da erosão da base tributária “trabalho” ou como um mecanismo para se limitar a desigualdade entre a remuneração destinada a trabalhadores e ao capital. Em tese, são duas as formas pelas quais essa tributação pode ocorrer e duas as funções do tributo que podem ser buscadas pelo legislador. Quanto ao primeiro ponto, o tributo pode incidir diretamente sobre o bem de capital ou sobre o proveito econômico por este gerado, tributando, respectivamente, patrimônio ou renda. Já a função pode ser, tanto a buscar uma mera neutralidade tributária horizontal entre trabalho e capital, quanto a criação deliberada de um viés tributário que valorize o fator trabalho em detrimento do fator capital, desacelerando a adoção deste.

Um artigo que se tornou referência no tema, *Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation*, de Ryan Abbot e Bret Bogenschneider (2018), ressalta que o sistema tributário norte americano incentiva a automação até quando esta não seja, por outros motivos além da economia de tributos, eficiente. Diante disso, os autores sustentam que deve ser buscada uma neutralidade tributária entre capital e trabalho ou, caso o sistema tributário pretenda incentivar a automação, que o faça de forma deliberada, por meio de uma política tributária previamente estruturada para tanto, e não como um efeito não intencional³¹. Porém, Abbot e Bogenschneider

³⁰ Um trecho representativo do relatório discutido perante o Parlamento ressaltava o seguinte: “Considerando, ao mesmo tempo, que o desenvolvimento da robótica e da IA pode fazer com que muito do trabalho que é atualmente efetuado por humanos passe a ser feito por robôs, sem uma total recuperação dos postos de trabalho perdidos. Isso levaria a crescentes apreensões sobre o futuro do emprego, a viabilidade dos sistemas de proteção e segurança social e a descontinuidade das contribuições para a reforma, se a atual base de fiscalidade for mantida, criando o potencial para uma maior desigualdade na distribuição da riqueza e da influência. Portanto, uma eventual aplicação de um imposto sobre o trabalho realizado por robôs ou de uma taxa de utilização e manutenção por robô deve ser examinada no contexto de um financiamento ao apoio e requalificação de desempregados cujos postos de trabalho tenham sido reduzidos ou eliminados, a fim de manter a coesão e o bem-estar social;” (DELVAUX, 2017)

³¹ Humberto Ávila, ao comentar a busca por objetivos extrafiscais pelo Sistema Tributário Brasileiro aponta que: “A diferenciação entre os contribuintes com base em finalidades extrafiscais só pode ocorrer quando não houver regra de competência cuja hipótese material tome impertinente a finalidade eleita ou vincule a tributação a outra finalidade extrafiscal diversa;

também apontam que a depender do grau de disrupção causado pelas novas tecnologias e a sobrecarga que isso irá gerar sobre o sistema educacional e sobre a seguridade, uma mera neutralidade talvez não seja o suficiente.

Essa percepção do viés tributário em favor do capital não é nova, e são diversas as propostas no sentido de eliminá-lo. Cita-se algumas, a título de exemplos, para demonstrar o quão diversificado tem se mostrado esse debate na esfera internacional. Arndts e Kappner (2019), em *Taxing Artificial Intelligences*, sustentam que os vieses tributários decorrentes da tributação da produção são extremamente difíceis de serem eliminados, razão pela qual tanto a tributação sobre o fator trabalho quanto sobre o fator capital deveriam ser zeradas e transferidas para o consumo, pois este seria menos suscetível a distorções tributárias. Por outro lado, Bronwyn McCredie *et al.* (2019) propõem três abordagens tributárias: um tributo pigouviano³² sobre empresas que demitirem seus funcionários, transferindo para estas o custo social representado pelos indivíduos sem emprego; um tributo sobre a renda decorrente dos ganhos de racionalização, ou seja, sobre a parcela que exceder os lucros de empresas similares que optem por empregar pessoas ao invés de automatizar; e, por fim, um tributo sobre a valorização do capital de uma empresa, calculado anualmente, independentemente da realização de tais valores³³. Xavier Oberson (2019) sugere atribuir a cada robô utilizado por uma determinada empresa um “salário hipotético”, sobre o qual incidiria uma tributação similar a dos salários dos empregados, ou, em alternativa, a cobrança de uma taxa anual de empresas intensivas em capital, um valor fixo com base no seu grau de automação. Por último, Banerjee e Duflo (2020) citam o exemplo da Coreia do Sul que, visando estimular a empregabilidade, reduziu o subsídio fiscal concedido a empresas que investem em automação, ao mesmo tempo que criou um tributo sobre a terceirização, para que o primeiro não promovesse o segundo.

Para além da eliminação do viés tributário, isto é, tributar deliberadamente o capital produtivo para equilibrá-lo ao fator trabalho, ou até mesmo para incentivar a adoção deste, criando,

A finalidade a ser buscada deve ser demonstrada, sem ambiguidade ou contradição, mediante a indicação do suporte expresso ou implícito, cujo significado preliminar permita aferir a sua previsão em nível constitucional;” (ÁVILA, 2009, p.194)

³² Tributos pigouvianos visam reduzir as externalidades geradas por ações do contribuinte que levem a custos sociais com os quais ele não tem, necessariamente, que arcar. Um exemplo clássico seria o tributo sobre carbono, uma vez que empresas poluentes não têm de lidar, na maioria dos casos, com os custos sociais decorrentes da poluição. Portanto, um tributo sobre a emissão de carbono transferiria às empresas os prejuízos coletivos gerados por seu processo produtivo.

³³ Os autores justificam essa proposta tendo em vista que as tecnologias da quarta revolução industrial, em especial a IA, tendem a valorizar conforme coletam dados e se aprimoram, em contraposição a depreciação do maquinário comum às revoluções industriais predecessoras. Todavia, eles também reconhecem que tal medida possui problemas quanto à avaliação dos ativos, bem como de liquidez para o pagamento do tributo.

portanto, um viés em sentido contrário, surgem discussões a respeito da eficiência dessa medida e o quanto ela levaria à distorções no sistema produtivo. João Guerreiro *et al.* (2017) sustentam que, como os custos da automação tendem a cair com o tempo, a tentativa de barrar ou retardar a introdução de um bem de capital por meio de tributos dependeria de uma tributação crescente sobre este, que a princípio retardaria o crescimento da desigualdade entre os empregados cujo trabalho seria substituído e aqueles cujo trabalho seria complementado pela tecnologia. Porém, a perda de eficiência no processo produtivo, dada a crescente distorção gerada pelo sistema tributário e a manutenção de um equilíbrio artificial, seria significativa e sem ganhos substanciais quanto à redução da desigualdade. Conforme os autores, eventualmente é melhor deixar que os “*routine workers*” percam seus empregos e sejam auxiliados por sistemas de transferência governamentais (*e.g* Seguridade), ao invés de artificialmente mantê-los na função a custo de uma tributação cada vez maior sobre o capital produtivo tecnológico.

Por fim, objeções de cunho geral são levantadas contra a tributação do capital produtivo, principalmente no que diz respeito a tributos incidentes diretamente sobre a automação, *i.e.*, sobre o patrimônio. A primeira delas, e recorrente em quase todos os trabalhos, diz respeito ao pesadelo legislativo que seria enquadrar quais bens de capital estariam sujeitos a hipótese de incidência do tributo, ou seja, sobre quais *softwares*, robôs, máquinas etc. deveria recair a exação e como defini-los. Por outro lado, Thuemmel (2019) aponta que um tributo sobre o capital produtivo poderia levar a uma redução nos investimentos e, conseqüentemente, uma perda de produtividade futura, bem como uma eventual imposição unilateral poderia transferir a produção para outra jurisdição na qual não haja tal entrave. Robert Atkinson (2019), no seu artigo *The Case Against Taxing Robots*, rebate diversas das sugestões levantadas acima e conclui no sentido de que qualquer exação seria um erro do ponto de vista tributário, econômico e político e apenas daria voz aos medos infundados que surgem da rápida mudança e da incerteza quanto ao futuro.

O que se depreende dos trabalhos citados é que, em se tratando de um cenário abstrato, no qual se coloca a questão entre tributar ou não o capital produtivo, há diversas respostas a favor ou contra sua implementação. Porém, quando determinada jurisdição tributária se encontra sob a égide de uma Constituição e, além disso, sob as determinações de um Sistema Constitucional Tributário, o cenário abstrato retratado acima deixa de existir e as escolhas disponíveis ao legislador têm suas discricionariedades limitadas. No que diz respeito ao Brasil, conforme aponta Marco Aurélio Greco:

“Na medida em que a Constituição consagra expressamente objetivos a serem perseguidos, estabelece uma diretriz positiva que orienta a produção e a interpretação da legislação infraconstitucional. (...)”

Ou seja, ao dizer que o artigo 3º, I, é uma norma programática (por prever o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária), ou que a capacidade contributiva prevista no artigo 145, §1º, e as regras de participação no custeio da seguridade social previstas no art. 194, parágrafo único, e artigo 195, também o são, isto significa que cada um destes dispositivos não é mera norma de bloqueio, mas previsão que aponta uma direção a seguir na produção legislativa e na respectiva interpretação.” (GRECO, 2005, p. 175 e 185)

Dito isso, cumpre voltar a análise para o Sistema Tributário brasileiro. Neste, conforme pretendo demonstrar, deve haver no mínimo um equilíbrio, uma isonomia, entre as incidências que recaem sobre o fator trabalho e sobre o fator capital.

2.2 O Equilíbrio da tributação sobre os fatores capital e trabalho no Brasil

As literaturas tributária e econômica clássicas apregoam que os bens utilizados na produção não devem ser tributados, pois o resultado consequente é o encarecimento do produto / serviço final que passa a carregar em seu preço o valor da exação tributária (MAZZUCATO, 2018)³⁴. Ademais, tal forma de se tributar gera um encargo financeiro ao contribuinte independentemente deste vender ou não o seu produto, possui efeitos de cunho regressivo similares aos da tributação sobre o consumo e não pode ser extirpado do preço final, o que no caso da exportação leva a uma perda de competitividade internacional.

Ainda, sendo o lucro o objetivo da atividade empresarial, é necessário que o bem ou o serviço ofertado sejam vendidos no mercado a um preço maior do que o seu custo de produção. Caso haja um tributo que incida diretamente sobre um fator de produção, por exemplo, o trabalho, este ficaria mais caro e, portanto, reduziria a margem de lucro da empresa / empresário. Dessa forma, caso esses contribuintes queiram aumentar suas margens de lucro, e tendo em vista que não podem modificar as alíquotas da tributação, se veem, não raro, tentados a reduzir suas bases de cálculo (por meio de demissões ou salários menores).

Mesmo ciente das distorções que a tributação pode gerar no comportamento do contribuinte, o constituinte brasileiro optou por onerar a produção, seja na forma de custos fixos para a empresa / empregador, como no caso da tributação sobre a folha ou sobre o faturamento, seja na forma da tributação sobre ganhos potenciais, como no caso da tributação sobre o lucro³⁵. Por

³⁴De forma similar, com o foco recaindo sobre a Neutralidade Fiscal, ver: MOREIRA, André Mendes. Neutralidade, valor acrescido e tributação. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 35-42.

³⁵ Não é possível tratar da tributação sobre ganhos potenciais (lucro) da mesma forma que a tributação sobre bases que, independentemente do resultado financeiro da empresa, precisam ser pagas, no caso, sobre a folha ou

consequente, a escolha do legislador por tal forma de tributação irá afetar, inevitavelmente, o comportamento do contribuinte, pois, consciente ou não, “o legislador, ao manejar o instrumento fiscal, age sobre a economia, nela provocando reflexos positivos ou negativos. Tal caráter é inerente ao tributo, não sendo possível imaginá-lo sem ele.” (ATALIBA, 1968, p. 151)

Conforme sustentado por certos autores na primeira parte deste capítulo, um tributo sobre o lucro / faturamento pode levar à diminuição de investimentos em capital produtivo, enquanto um tributo sobre a folha de pagamento pode influenciar em uma menor contratação ou na manutenção de baixos salários. Em ambos os casos os efeitos são, provavelmente, não intencionados pelo Sistema Tributário e decorrem da tentativa da empresa / empregador em aumentar seu lucro ou competitividade por meio da redução da base de incidência do tributo, algo completamente legítimo, justificável e compreendido dentro de sua livre iniciativa. Regina Helena Costa aponta que: “A liberdade de iniciativa não pode ser obstada pelo exercício de uma tributação que ignora a capacidade contributiva. Juntamente com a valorização do trabalho humano, proclama a Lei Maior que a livre iniciativa é fundamento da ordem econômica” (COSTA, 1993, p.100). Entretanto, por mais que o contribuinte tenha a liberdade para reorganizar sua produção em vista da tributação, tal reorganização não deve, ou não deveria, resultar em um aumento de seus lucros por um lado e a redução de sua solidariedade com a Seguridade por outro. É necessário, portanto, equilibrar liberdade com solidariedade, de forma que uma não se sobreponha a outra.

Pelo exposto, uma vez que o constituinte optou por onerar a produção, cabe ao legislador infraconstitucional estruturar as contribuições do art. 195, I da melhor forma possível, buscando o equilíbrio entre as exações e os contribuintes, conforme será demonstrado abaixo, e tendo sempre em vista qual é o objetivo do tributo em questão, no caso, financiar a Seguridade Social.

receita/faturamento. Apesar disso, mesmo que os ganhos sejam potenciais, o contribuinte pode calcular a margem de lucro que pretende gerar após a incidência da exação e aumentar o preço do bem / serviço em uma dada porcentagem, repassando o encargo para o consumidor. É claro que tal aumento fica sujeito a condições mercadológicas, porém, não pode ser ignorado.

Nesse sentido, Misabel Derzi e Fernando Moura Fonseca apontam que “as análises econômicas se dividem entre aqueles que entendem que a incidência do IRPJ e a CSLL apenas reduzem o lucro a ser distribuído entre os sócios, não impactando os preços, em contraste com aqueles que entendem que tais tributos, embora ditos diretos, acabam repercutindo no mercado de preços dos produtos vendidos” (DERZI e FONSECA, 2020, p.3)

2.2.1 Equilíbrio por coerência

Conforme apregoa Joseph Stiglitz, caso a demanda pelo fator trabalho seja inelástica³⁶, a tributação ótima demanda que a exação recaia somente sobre o trabalho, pois assim, apesar de encarecer a produção, não haveria distorções na escolha da empresa / empregador induzidas pela tributação (STIGLITZ, 2015).

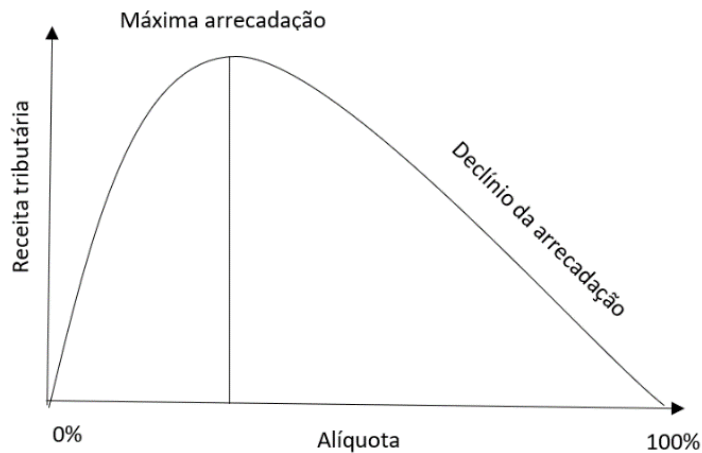
Entretanto, a demanda por trabalho não é inelástica, pois, na medida em que tecnologias que poupam trabalho são desenvolvidas e aperfeiçoadas, seus preços paulatinamente diminuem a ponto de serem substitutas viáveis para determinados trabalhadores. Caso o objetivo seja diminuir os custos da produção e com isso maximizar os lucros ou aumentar a competitividade, é de se esperar uma troca pelo empregador/empresa de um fator pelo outro. Em outras palavras, ao encarecer o fator trabalho mediante exações tributárias e havendo como substituí-lo pelo fator capital, a elasticidade da demanda do primeiro aumenta, visto que quanto mais caro, mais atrativo é para o empresário substituí-lo por alguma “*labor-saving technology*”.

Jonathan Gruber ressalta a elasticidade da demanda como fator decisivo para a capacidade de se cobrar tributos sobre determinada base. Tem-se que o trabalhador busca vender sua força de trabalho no mercado, enquanto os produtores adquirem essa força de trabalho por intermédio do pagamento de salários. Entretanto, na medida em que o custo do trabalho é tributado (folha de pagamentos), a elasticidade da demanda dos produtores por este fator de produção é de suma importância para avaliar o quanto de tributação pode incidir até que ocorra a substituição por outro fator produtivo (GRUBER, 2005).

Por último, Arthur Laffer, cujas ideias deram origem à Curva de Laffer, sustenta que há um ponto a partir do qual o aumento nas alíquotas do tributo, ao invés de levar a um aumento da arrecadação, faz com que esta diminua, uma vez que a tributação desincentiva, desestimula o ato tributado, seja por sua abstenção, seja por sua substituição³⁷ (LAFFER, 2004).

³⁶ A elasticidade da demanda é, basicamente, o quão sensíveis são os consumidores a mudanças de preços. Conforme dito no capítulo 1, os “fatores de produção” são os bens consumidos pelos produtores, ou seja, a sua elasticidade determina o quanto o seu preço poderá variar até que os produtores busquem substitutos.

³⁷ É importante ressaltar aqui que a teoria de Laffer é comumente utilizada para justificar a desoneração de bases específicas e geralmente progressivas, como a de ganhos de capital, sob uma justificativa de que, caso tributadas de forma mais incisiva, os investimentos seriam redirecionados para outro país ou talvez gastos em consumo. Entretanto, não se pode tratar da mesma forma tributações sobre bases fixas (folha de pagamentos / fat uramento) que geram uma despesa independentemente do resultado econômico, e tributações sobre ganhos potenciais. Em uma entrevista ao New York Time, o investidor Warren Buffet sintetizou essa ideia com as seguintes palavras: “I have worked with investors for 60 years and I have yet to see anyone - not even when capital gains rates were 39.9

Gráfico 03 - Curva de Laffer:

Em um cenário de rápido desenvolvimento tecnológico e automação, até que os trabalhadores sejam recapitados para ocupar funções não automatizáveis, a elasticidade da demanda por trabalho aumenta e, conseqüentemente, torna-se incapaz de suportar uma alta tributação quando comparada com a incidente sobre o capital. Caso a exação seja mantida, o trabalhador, para evitar o desemprego, ou se recapita para exercer uma nova função ou tem de vender sua força de trabalho a um preço mais competitivo do que o investimento necessário para a automação, o que não raro faz com que este passe a laborar em condições bastante precárias (HARVEY, 2018).

Denota-se aqui uma ausência de coerência da tributação, pois, se o retorno econômico do fator capital é tributado inferiormente em comparação ao retorno econômico do fator trabalho, tal contribuição passa a militar contra o emprego e o tributo passa a funcionar no sentido inverso daquele para o qual foi criado. Ou seja, um tributo instituído para financiar a previdência, uma instituição destinada a auxiliar o trabalhador quando este estiver fora do mercado de trabalho, serve de pretexto para removê-lo antecipadamente desse mesmo mercado. Em outras palavras, o que deveria ser o financiamento solidário da previdência, repartido entre empregado e empregadores, para quando os segurados daquela não mais pudessem laborar, torna-se o motivo para o fim antecipado da relação de trabalho. Há, portanto, uma incoerência legislativa, na medida em que o legislador sufoca justamente aquilo que pretende ajudar.

percent in 1976-77 - shy away from a sensible investment because of the tax rate on the potential gain. People invest to make money, and potential taxes have never scared them off." (BUFFET, 2011, p.03)

Tal análise não implica uma mera desoneração do tributo incidente sobre a folha de pagamentos, pois o viés permaneceria independentemente de a alíquota ser 10%, 20% ou 30%. É necessário trabalhar com outras bases de incidência, como o lucro ou faturamento, de forma a eliminar o viés, ao invés de somente reduzi-lo. Assim, em momentos de maior desemprego, ou no qual a elasticidade da demanda por trabalho esteja alta, as bases tributárias do Art. 195, I, representativas da responsabilidade solidária, devem ser remanejadas, ao invés de somente desoneradas. Isso pode se dar, por exemplo, mediante uma tributação progressiva das contribuições sobre lucro somada a uma tributação da folha com alíquotas regressivas à proporção que a base de cálculo aumenta.

De toda forma, independente da escolha do legislador infraconstitucional, a noção de uma única contribuição (Art. 195, I), com três bases de incidência distintas e que funciona de forma sistêmica, deve ser preservada³⁸. Portanto, se determinada base num determinado momento não pode suportar a exação que recai sobre ela, dado que não possui a capacidade contributiva para tanto, o legislador deve buscar compensar a necessidade arrecadatória nas outras duas bases remanescentes.

2.2.2 Equilíbrio por motivos orçamentários

Ainda trabalhando com o cenário no qual somente a alíquota sobre a folha seja reduzida, para com isso se reduzir o preço do fator trabalho e torná-lo mais competitivo em face dos seus substitutos disponíveis, há o risco de descapitalizar o sistema da Seguridade Social. Denota-se, portanto, uma contradição entre a busca por uma maior empregabilidade de um lado e um financiamento adequado da Seguridade Social de outro (ambos direitos sociais resguardados pela CF), quando analisada unicamente a contribuição sobre o trabalho. Entretanto, as contradições não são resolvidas internamente, dado que uma opção implica necessariamente a valorização de um aspecto em detrimento do outro. Na verdade, contradições são atenuadas mediante uma atuação sistêmica, que, no presente caso, pode ser descrita como uma espécie de “freios e contrapesos” entre as contribuições sociais incidentes sobre bases distintas.

Visando a preservar a atratividade econômica do fator trabalho dentro de um contexto de automação rápida e ampla, ou melhor, eliminar o viés tributário contra o emprego, o legislador poderia buscar suprir as necessidades arrecadatórias nas outras bases elencadas na constituição, no caso, lucro ou faturamento/receita. Tais bases não são puramente representativas do capital

³⁸ Esta ideia será melhor desenvolvida no capítulo 03.

como fator produtivo, porém, abarcam os retornos econômicos decorrentes da automação. Conforme sustentado ao longo desta pesquisa, os ganhos decorrentes de avanços tecnológicos não deveriam ficar restritos a uma parcela de indivíduos, mas serem distribuídos por toda a sociedade, sendo poucas as instituições que abarcam mais a sociedade brasileira do que a Seguridade Social. Não se trata de inverter o tratamento prejudicial que atualmente recai sobre o trabalho e transpô-lo para o capital, mas sim de equilibrar as exações, eliminando o viés tributário.

Conforme Breyner, a justiça tributária, além da relação entre o fisco e o contribuinte, envolve a relação entre os próprios contribuintes, no qual a desoneração de um implica a atribuição de um maior ônus a outro (BREYNER, 2019). Indo além, entende-se que a justiça tributária, em se tratando de um tributo solidário com três bases de incidência, demanda que a desoneração de uma implique o preenchimento do vazio arrecadatório pelas demais. Se o art. 201 da Constituição prevê que a previdência será organizada por meio de critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, uma boa forma de o fazer seria preservar o equilíbrio entre as contribuições do art. 195, I, bem como entre os contribuintes que a ela estão sujeitos.

2.2.3 Equilíbrio em decorrência da capacidade contributiva

No que diz respeito à diminuição das desigualdades sociais, o salário³⁹ é a melhor forma de repartição dos rendimentos primários. Diferentemente da renda (decorrente da propriedade de um bem), juros ou lucro, a repartição do rendimento da atividade econômica mediante o pagamento de salários não tende a se concentrar em uma ou poucas pessoas, sendo, inclusive, a geração de empregos uma das funções sociais da empresa. Por outro lado, de uma perspectiva fiscal, o pagamento de salários gera diversas obrigações tributárias, tanto do empregado quanto do empregador.

Logo, se uma empresa produz determinado bem ou fornece um dado serviço mediante um trabalhador, enquanto outra se vale da automação para tanto, se observará, em tese, uma maior capacidade econômica na segunda empresa, pois a primeira não só arca com o salário como também com os encargos tributários ligados ao trabalho. Em outros termos, haveria um aumento da capacidade contributiva da segunda em razão da automação que substitui trabalhadores, na medida em que esta não mais arca com salários, impostos (compreendidos dentro do salário, porém retidos na fonte) e contribuições sociais incidentes sobre a folha de

³⁹ Utilizo aqui a expressão salário, porém não faço alusão a um necessário vínculo empregatício.

pagamentos. Cabe aqui indagar, portanto, se as bases de cálculo ou alíquotas da contribuição prevista no Art. 195, I não deveriam ser adequadas à nova realidade econômica da empresa, captando o aumento de sua capacidade contributiva⁴⁰.

Por outro lado, aproximando mais de uma lógica pigouviana, “quando um trabalhador é demitido, a empresa se vê livre dele, mas a sociedade herda a obrigação de assegurar seu bem-estar” (ABHIJIT; DUFLO, 2020, p. 287). Ou seja, enquanto a empresa teria um ganho econômico com a demissão, a sociedade herdaria um ônus, uma externalidade facilmente corrigível mediante uma “taxa pigouviana⁴¹”, ou, no presente caso, uma mudança nas alíquotas das contribuições.

2.2.4 Equilíbrio em função da livre concorrência

Por último, e talvez por isso o mais importante, tem-se que as exações compreendidas dentro do art. 195, I não podem tratar os contribuintes (empresas / empregadores) de forma não isonômica. Em outros termos, quando esses se encontrarem em condição de equivalência, a norma de igualdade impõe ao Poder Público o dever de tratá-los de maneira igual (ÁVILA, 2007). Ainda conforme o autor, a igualdade, no que diz respeito a livre concorrência, se manifesta por meio da neutralidade. Portanto, se do ponto de vista dos contribuintes há o direito de serem tratados igualmente por meio do respeito ao postulado da capacidade contributiva, do ponto de vista da atuação estatal há o dever de respeitar a livre concorrência entre esses contribuintes tributando-os de maneira isonômica (ÁVILA, 2009).

Tal posicionamento decorre do art. 150 da Constituição que apregoa o seguinte:

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Dito isso, há três hipóteses passíveis de serem sustentadas quanto às contribuições sociais: a) Independentemente do fator de produção utilizado, seja uma empresa intensiva em mão de obra seja uma empresa intensiva em capital, há uma equivalência entre elas que deve ser respeitada

⁴⁰ Não adentro aqui na tributação do lucro fictício, por meio da CSLL, e a consequente violação de capacidade contributiva, dado a limitação da compensação dos prejuízos acumulados em exercícios anteriores a 30% do lucro dos exercícios subsequentes. Para esse assunto, ver: DERZI, Misabel Abreu de Machado e FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Reforma Tributária, imposto de renda mínimo e tributação de lucros e dividendos. Ed. Fórum. 2020.

⁴¹ Ver nota 32.

pelo legislador tributário; b) apesar de haver uma equivalência, há motivos constitucionalmente justificados que permitem um tratamento tributário diferenciado; c) não há equivalência, dado que a escolha por um fator de produção em detrimento do outro diferencia os contribuintes perante a Constituição. Porém, antes de explorar cada uma, uma elucidação da relação entre tributação e livre concorrência é necessária.

Pois bem, tem-se que a norma tributária não somente estipula a forma como o Estado será financiado, mas, ao incidir sobre determinada base, gera repercussões nas ações e escolhas do contribuinte. Dada a sua intrínseca relação com o Sistema Econômico, as normas tributárias geram um efeito indutor sobre aquele, o que leva o jurista a analisar não somente os ditames constitucionais da Ordem Tributária, como também aqueles apregoados pela Ordem Econômica delineada na Constituição (SCHOUERI, 2007).

Dessa forma, quanto maior a indução provocada pelos tributos, maior a distorção no comportamento do contribuinte, sendo algumas distorções benéficas para a coletividade, como a redução do consumo de cigarros em razão de sua maior tributação, enquanto outras são negativas, como o aumento do contrabando de cigarros visando escapar da alta exação tributária.

Schoueri aponta que seria utópico buscar por uma tributação que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos, pois estes sempre tenderão a reduzir a parcela da riqueza que destinam aos cofres públicos. Apesar de tal ideia pressupor uma baixa solidariedade entre os membros da sociedade, o autor conclui que se a interferência do tributo sobre a economia é inevitável, o Estado deve ao menos garantir, por meio da neutralidade, a livre concorrência entre aqueles que se encontram em posições equivalentes.

Essa afirmação decorre do artigo 170, inciso IV, da CF, que elencou a livre concorrência como um dos princípios que regem a ordem econômica. Portanto, caso o Sistema Tributário Brasileiro opte por priorizar pontualmente uma concorrência não isonômica, o deve fazer por motivos constitucionalmente justificados e, na ausência de tal justificativa, os “produtos em condições similares devem estar submetidos à mesma carga fiscal” (SCHOEURI, 2007, p. 254).

Conforme ressaltado anteriormente, por se tratar de uma tributação sobre os fatores de produção há a repercussão no preço final do produto. Ou seja, o mesmo bem ou serviço, quando ofertado mediante a utilização do fator trabalho carrega em seu preço a exação sobre a folha de pagamentos, sendo que, na sistemática atual, este contribuinte é submetido a uma tributação

sobre seu lucro e faturamento ou receita igual a contribuintes cuja produção se dê mediante a utilização de maquinaria, automação, ou qualquer outra forma produtiva que o capital possa assumir. Portanto, caso as alíquotas e/ou bases de cálculo dessas últimas exações (lucro ou faturamento/receita) sejam as mesmas para os dois tipos de empresa, uma intensiva em capital e outra em mão de obra, haveria igualdade de tratamento e preservação da livre concorrência entre elas? Em outras palavras, uma vez que o financiamento da Seguridade Social pressupõe a solidariedade de toda a sociedade e equidade no custeio (Art. 194 da CF) não haveria, nesse cenário, um financiamento maior por parte das empresas que se valem do fator trabalho e um “benefício” concorrencial em relação àquelas intensivas em capital?

Feitas as indagações, pretende-se agora respondê-las. Para tanto, a pesquisa retoma as três hipóteses levantadas acima.

2.2.4.1 Independentemente do fator de produção utilizado há uma equivalência que deve ser respeitada pelo legislador tributário (hipótese *a*).

Ainda que haja diferenças entre os fatores capital e trabalho utilizados na produção de determinado bem ou serviço, parte da literatura tributária, ao menos no caso do imposto sobre valor agregado (IVA), consolidou o entendimento de que a igualdade da tributação para fins de livre concorrência se dá mediante a análise do produto final e não do seu processo produtivo. Para se chegar a essa igualdade na tributação do consumo, foi estruturada a sistemática da não cumulatividade, por meio da qual processos produtivos com múltiplas fases de incidência, antes sujeitos a um efeito cascata, são tributados de forma isonômica em relação a processos verticalizados (neutralidade vertical). Com isso, os mesmos produtos, porém produzidos por empresas diferentes, chegam ao consumidor final carregando em seu preço a mesma carga tributária. Ou seja, a forma como algo é produzido não importa para fins de neutralidade, podendo a cadeia produtiva compreender uma ou diversas empresas, desde que no final os produtos iguais carreguem em seu preço a mesma exação tributária⁴².

⁴² Nas palavras de Misabel Derzi e Fernando Fonseca: “Tanto o IVA europeu, como o IPI e o ICMS foram pensados dentro dessa lógica. Devem, em termos ideais, tributar o consumo, jamais onerar a produção ou o comércio. Garante-se que, em cada fase de incidência, o contribuinte de direito (produtor, comerciante ou industrial), se credite do imposto que suportou nas aquisições feitas e, ao mesmo tempo, transfira ao adquirente o tributo que deva adiantar aos cofres públicos. Somente o consumidor se torna o contribuinte de fato, porque não tendo direito de crédito, suporta finalmente a carga tributária. Em decorrência, devem ser neutros, como impostos ideais de mercado, indiferentes na formação dos preços e na competitividade, onerando apenas o consumo final e a formação do capital fixo das famílias e das administrações públicas”. (DERZI e FONSECA, 2020, p.03)

Indo além dos impostos de incidência plurifásica, nos quais a técnica da não-cumulatividade visa preservar a neutralidade vertical, deve ser aplicada a todos os tributos, plurifásicos ou não, a neutralidade horizontal. Essa decorre do princípio da isonomia, que “predica a sujeição de bens idênticos ou similares a alíquotas iguais” (MOREIRA, 2019, p.29). A observância da neutralidade horizontal tem como objetivo mediato assegurar a livre concorrência, para que uma empresa não seja privilegiada em detrimento de outra.

Tem-se, portanto, que no caso da tributação do consumo é o bem ou o serviço final o critério para averiguar a livre concorrência após a tributação e não o seu processo de produção, dado que este assume as mais variadas formas, verticalizado em uma só empresa ou disperso por várias. Ademais, tanto a neutralidade vertical, quanto a horizontal, se prestam a esse fim. Dito isso, e estabelecendo um paralelo com a incidência das contribuições previstas no Art. 195, I, observa-se que o processo produtivo, seja por meio do fator capital seja por meio do fator trabalho, não altera o fato de que os produtos finais idênticos devam carregar em seu preço a mesma carga tributária.

Para melhor elucidar a questão, utiliza-se o seguinte exemplo: um determinado serviço ofertado mediante a utilização de mão de obra humana pelo comerciante A e mediante a utilização de um *software* pelo comerciante B terá, no primeiro caso, o seu valor acrescido da contribuição patronal, enquanto o mesmo não se dará no caso do comerciante B. Se estabelecermos um paralelo com a sistemática do IVA, a livre concorrência foi violada do ponto de vista tributário, na medida em que o comerciante B consegue colocar no mercado um produto mais barato ou auferir um maior lucro em razão da prévia incidência tributária sobre o seu concorrente (comerciante A).

A Constituição brasileira elencou no Art. 195, I outras bases além da folha de pagamentos, no caso, o lucro e o faturamento/receita. Porém, caso uma incidência não repercute na outra, ou seja, caso a contribuição sobre a folha ocorra de forma isolada, em nada alterando no valor devido quanto as demais, o Comerciante A não estará sujeito a mesma exação que o Comerciante B. Ou seja, se ambos estão sujeitos a uma mesma alíquota sobre seu lucro e sobre o seu faturamento/receita, bem como a uma mesma forma de se aferir a base de cálculo, restaria violada a livre concorrência.

Caberia, portanto, ao legislador restaurar a concorrência isonômica mediante tributações diferenciadas sobre empresas que utilizem mais ou menos mão de obra em comparação as

intensivas em capital, sendo que a autorização para tanto se encontra no §9º do art. 195 da CF, conforme será descrito no capítulo seguinte.

2.2.4.2 Apesar de serem equivalentes, haveria motivos constitucionalmente justificados para um tratamento tributário diferenciado (hipótese *b*).

Branko Milanovic aponta que “a força de trabalho (em uma perspectiva estritamente econômica) é apenas um fator de produção, da mesma forma que o capital. Em princípio, não deveríamos tratar um fator de produção de modo diferente do outro.” (MILANOVIC, 2020, p. 184) Ou seja, para o autor, há uma equivalência econômica entre ambos, porém, dentro da perspectiva constitucional brasileira, haveria alguma justificativa para se tributar a menor um fator de produção em relação a outro? Nesse sentido, conforme Harada:

“Quando a lei confere tratamento desigual, é preciso que se guarde relação de pertinência lógica com o motivo do tratamento discriminatório, de sorte que não ofende esse princípio (da isonomia) a lei que elege certa situação objetivamente considerada para prescrever a exclusão ou a inclusão de determinado benefício, ou a imposição de certo gravame.” (HARADA, p.15)

De um lado, é possível sustentar que o incentivo tributário à utilização de capital na produção tem como efeito positivo a atração de investimentos para o país e um aumento da produtividade. De outro, é também possível arguir que nossa constituição prima pela valorização do trabalho humano (art. 170 da CF) e contém normas programáticas no sentido da busca do pleno emprego. Portanto, neste segundo caso, seria o trabalho, e não o capital, que deveria sofrer uma menor incidência tributária.

Ambos os objetivos, desenvolvimento nacional com aumento da produtividade ou a busca do pleno emprego, são apregoados pela Constituição, não sendo possível uma escolha *a priori* de qual deveria ser privilegiado pelo legislador infraconstitucional. Todavia, não cabe às contribuições de cunho social promoverem um objetivo ou outro, em contraste com as de intervenção no domínio econômico, pois não é esse o papel daquele instrumento tributário. Ainda que não seja possível ignorar os efeitos que a contribuição sobre a folha gera na empregabilidade e tampouco os que a contribuição sobre o lucro ou faturamento gera na produtividade e investimento, o papel deste tributo não é promover tais finalidades, ainda que desejáveis, mas sim financiar de forma perene a Seguridade Social.

A depender da condição estrutural do mercado de trabalho, as alíquotas ou bases de cálculo podem, e talvez tenham, de ser alteradas, conforme apregoa o §9º do art. 195⁴³. Porém, tal alteração seria apenas para se adequar à capacidade contributiva de cada base / contribuinte em um dado momento e não para promover, no sentido de política fiscal, a empregabilidade ou o investimento, dado que para tanto o Estado possui outros meios.

2.2.4.3 Não há equivalência, dado que a escolha por um fator de produção em detrimento do outro diferencia os contribuintes perante a Constituição (hipótese *c*).

Toda a sistemática do tributo “contribuição” gira em torno da ideia de pertencer a um determinado grupo e de contribuir, mediante prestações pecuniárias, para alguma finalidade que beneficie o mesmo grupo do qual o contribuinte faz parte. Essa noção limita tanto quem pode ser contribuinte (membros do grupo) como a destinação do produto arrecadado, uma vez que esta deve possuir relação com o grupo ao qual faz referência.

A contribuição patronal, prevista no art. 195, I, *a*, tem como contribuintes o grupo de empresas ou empresários que se utilizam de trabalhadores para a produção de bens e serviços. Por sua vez, o produto arrecadado é constitucionalmente vinculado à previdência⁴⁴ que, junto da assistência social e saúde, integra a Seguridade Social. Por fim, a previdência destina-se, em grande parte, a auxiliar os mesmos trabalhadores mencionados acima.

Nesse sentido, aponta Ricardo Lobo Torres:

“Os subgrupos, como os dos patrões e dos empregados, seguem diferentes subprincípios derivados do princípio maior da solidariedade, como sejam os do equilíbrio de riscos e dever de assistência; a solidariedade é uma decorrência da responsabilidade social do empregador.

No regime da CF 88, a solidariedade do grupo é o princípio da justiça que fundamenta as contribuições sociais de natureza previdenciária incidentes sobre *a folha de salários*, embora não o seja relativamente às que recaem sobre *o faturamento e o lucro*” (TORRES, 2005, p.201)

Partindo dessa ideia, caso empresas contratem empregados, trabalhadores avulsos, autônomos etc. para prestarem serviços ou produzirem bens, haveria em relação a esse grupo de empresas

⁴³ Art. 195, 9º: As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.

⁴⁴ Art. 167. São vedados: XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

uma responsabilidade social do empregador para com a Previdência. Entretanto, isso não poderia ser dito em relação a empresas que fabricam o mesmo bem ou prestam o mesmo serviço mediante a utilização exclusiva de capital tecnológico. Portanto, ao pertencer ao grupo de “empregadores” haveria uma imputação constitucional de maior solidariedade desses para com a Seguridade Social, em específico, em relação à previdência, dada a vinculação de arrecadação prevista no art. 167, XI.

Essa vinculação seria uma justificativa para a não equivalência entre empresas intensivas em capital e empresas intensivas em mão de obra, na medida em que atribui à contribuição patronal uma espécie de caráter sinalagmático entre a cobrança e o beneficiado. Ou seja, uma vez que empresas intensivas em capital não pertencem ao grupo beneficiado pela previdência, não poderiam ser obrigadas a contribuir para esta ou serem tributadas a mais em seu lucro ou faturamento/receita em caráter compensatório.

Porém, tal interpretação seria falaciosa dado que o contribuinte (Art. 195, I) não se confunde com o beneficiário (Art. 195, II), não sendo possível estabelecer um caráter contraprestacional típico das taxas, mesmo levando em conta os benefícios indiretos de ter seus empregados como segurados da previdência. Ademais, atribuir às empresas com maior utilização de mão de obra um maior financiamento da Seguridade, ainda que vinculando a contribuição patronal à previdência, seria atribuir a esta instituição uma espécie de caráter bilateral, típico de uma relação contratual, como nos casos das previdências privadas. A Seguridade prevista no Art. 194 da CF é um seguro coletivo, financiado de forma solidária por toda a sociedade, e, ainda que neste caso os beneficiados sejam os empregados do contribuinte, isso não significa que os optantes pelo fator capital possuam um encargo social menor, uma reduzida solidariedade em relação ao sistema que beneficia a todos os brasileiros. Não se tem a seguridade social como uma relação daqueles que contribuem e, por este motivo, adquirem direitos individuais. Sua perspectiva, assim como o seu financiamento, é bem mais ampla e é justamente disso que decorre a noção de ser ela um seguro social⁴⁵. Inclusive, conforme sustenta Marta Arretche, a

⁴⁵ O informativo Nº 357 do STF de 25/08/2004, apesar de se referir a contribuição paga pelo servidor, possui ensinamentos que podem ser aplicados também a contribuição patronal do Art. 195, no caso: “d.2) **o sistema previdenciário, objeto do art. 40 da CF nunca foi de natureza jurídico-contratual, regido por normas de direito privado.** O valor pago pelo servidor a título de contribuição previdenciária **nunca foi nem é prestação sinalagmática, mas tributo destinado ao custeio da atuação do Estado na área da previdência social;** d.3) o regime previdenciário público visa garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso por meio do pagamento de proventos da aposentadoria durante a velhice e, **nos termos do art. 195 da CF, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que se poderia denominar princípio estrutural da solidariedade;** d.4) o regime previdenciário assumiu **caráter contributivo para efeito de custeio eqüitativo e equilibrado dos benefícios**, sem prejuízo da observância dos princípios do parágrafo

Constituição de 1988 acabou com a noção de *insiders* e *outsiders* que até então permeava a previdência social, cujo acesso era limitado aqueles que estivessem inseridos no mercado de trabalho (ARRETCHE, 2018). Na medida em que há benefícios assistenciais independentes de contribuições prévias, como o Benefício de Prestação Continuada (BPC), não há que se falar em uma maior responsabilidade dos empregados e empregadores para com a manutenção financeira e atuarial da Seguridade, mas sim uma responsabilidade isonômica entre empregadores e empresas, independentemente da estrutura produtiva utilizada.

Assim, ao contrário da posição sustentada por Ricardo Lobo Torres, entende-se acertadas as decisões do STF que se pautaram na ideia de um princípio estrutural de solidariedade, como no RE 150.764-1, ADI 3.105/DF e ADI 3.128/DF. Conforme Torres, o “princípio estrutural da solidariedade, substituindo a *solidariedade de grupo*, desloca o fundamento das contribuições sociais do *princípio do custo/benefício*, que lhe é adequado, para o da *capacidade contributiva*, típico dos impostos” (TORRES, 2005, p. 203)

Além disso, não há que se falar que o princípio da capacidade contributiva seja válido unicamente para os impostos, pois é um princípio basilar do sistema tributário e que deve ser aplicado, sempre que possível, às contribuições. Nesse sentido, Regina Helena Costa aponta que a capacidade contributiva é um princípio que permeia todo o sistema tributário brasileiro, sendo aplicável às contribuições sociais “quando a materialidade de sua hipótese de incidência assumir a feição daqueles tributos (impostos)” (COSTA, 1993, p.102), o que é justamente o caso das contribuições do art. 195, I.

Por último, pende a questão da obrigatoriedade de se pertencer a um grupo beneficiado pela contribuição para que se figure como sujeito passivo desta. Conforme Ataliba, o grupo obrigado a pagar a contribuição, o sujeito que figura como contribuinte, é beneficiado pela ação estatal custeada com o valor arrecadado com o tributo. Ou seja, a atuação estatal não deve somente beneficiar a todos de forma indiscriminada, como também proporcionar uma utilidade específica àqueles que foram chamados, por meio do pagamento do tributo, a custeá-la (ATALIBA, 2014).

único do art. 194 da CF: universalidade, uniformidade, seletividade e distributividade, irredutibilidade, **equidade no custeio** e diversidade da base de financiamento. Assim, os elementos sistêmicos figurados no "tempo de contribuição", no "equilíbrio financeiro e atuarial" e na "regra de contrapartida" devem ser interpretados em conjunto com os princípios supracitados;" (Grifos do autor). Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo357.htm>. Acesso em: 12/11/2020.

Para alguns, com o reconhecimento do *princípio estrutural da solidariedade* pelo STF, tal questão estaria superada, uma vez que, não há que se falar em um grupo quando o beneficiário é toda a sociedade. Nesse sentido apontam Leandro Paulsen e Andrei Veloso:

Tratando-se de contribuições para a seguridade social, não se exige do legislador que indique os contribuintes dentre os pertencentes a qualquer grupo específico. Nessas contribuições, o grupo é a sociedade como um todo. (...) Podem ser chamadas ao custeio pessoas físicas e jurídicas independentemente de terem ou não relação direta com os segurados ou de serem ou não destinatárias de benefícios. Aliás, as pessoas jurídicas jamais serão destinatárias de benefícios de previdência social, jamais serão alcançadas por prestações assistenciais ou se utilizarão de serviços de saúde pública. A solidariedade exige sacrifício financeiro daqueles que revelam capacidade para contribuir, ainda que não beneficiários dos serviços e benefícios da seguridade social (PAULSEN e VELLOSO, 2019, p. 130 e 131)

Em outros termos, estaria ultrapassada a ideia de que o contribuinte é aquele que pertence ao grupo para o qual se voltam as contribuições sociais, dado que empresas jamais serão beneficiárias da Seguridade Social e mesmo assim figuram como contribuintes. Entretanto, sugere-se aqui a ideia de que empregadores e empresas, os contribuintes elencados no art. 195, I, são sim beneficiados pela Seguridade, talvez não na forma de prestações pecuniárias, mas sim na medida em que a Seguridade é condição *sine qua non* para a perpetuação do sistema de produção do qual esses contribuintes dependem. Ainda que o “princípio estrutural da solidariedade” tenha um forte apelo retórico, entende-se que é possível sustentar a permanência da “solidariedade de grupo” dos empregadores e empresas na qualidade de contribuintes da contribuição social do art. 195, I. No que consiste essa ideia?

Vivemos em um sistema produtivo capitalista, cuja maior característica é a acumulação privada de capital e, dentro do qual, há a produção de desigualdades. Ademais, tem-se que tais desigualdades podem ser mais ou menos mitigadas por ações governamentais ou privadas. Dito isso, é importante indagar a respeito da situação em que se encontram aqueles que são alijados desse sistema produtivo em razão da idade, doença, invalidez ou que simplesmente não possuem as qualidades produtivas necessárias para nele ingressar. Não é verossímil presumir que essas pessoas aceitariam de bom grado definharem em silêncio, sem qualquer resistência, na miséria e na fome. Portanto, ou essa condição é atenuada ou eventuais insurreições tem de ser controladas por meio do uso da força.

No contexto da primeira revolução industrial, conforme retratado no capítulo 1, no qual os Estados não possuíam deveres sociais, as insurreições que de tempos em tempos despontavam

na sociedade eram duramente reprimidas mediante o uso da violência e da força. Entretanto, em um Estado cujo modelo de produção ainda seja capitalista, mas que não pretenda se valer de tal forma de repressão, a Seguridade se apresenta como uma alternativa viável para amenizar as insatisfações e necessidades daqueles que não são beneficiados pelo modelo produtivo. Em termos simples, os indivíduos afetados pelas inumeráveis contingências da vida contam com um seguro social amplo que os resguarda minimamente da miséria mediante o provimento de necessidades básicas.

Disso decorre que empregadores e empresas, os que encabeçam a produção dentro de uma economia capitalista, se beneficiam da contribuição paga à Seguridade, porém, não na qualidade de beneficiários dos auxílios econômicos e sociais, mas porque, ao garantirem o mínimo aos demais, evitam questionamentos de cunho reformista e/ou expropriatório. Tais questionamentos não são pautados na abstrata justiça distributiva, mas na sobrevivência, e por isso, muito mais difíceis de serem reprimidos. É claro que a Seguridade não é o único meio além do uso da força para tanto, mas é um dos meios escolhidos pela Constituição Brasileira e sob essa ótica deve ser analisado.

Por outro lado, seria possível sustentar que empresas e empregadores, considerados como um grupo, seriam beneficiados pela contribuição que pagam à Seguridade na medida em que esta se presta a reduzir a desigualdade social e com isso fomentar o consumo e desenvolvimento. Em outras palavras, os produtores brasileiros se beneficiam da existência de uma seguridade social dado que “a miséria de uma massa considerável de brasileiros limita o crescimento econômico e a riqueza da nação” (DERZI, 1995, p.158). Da forma similar, com base na ideia de Marx de que o valor é o capital em movimento, pouco importa se este deixa de circular na produção ou na realização, o efeito seria o mesmo, deixaria de haver valor. Em suma, os produtores são beneficiados pela contribuição social que pagam na medida em que esta, ao retornar a uma parcela dos cidadãos, os transforma de necessitados em consumidores. Tai ideias serão mais bem trabalhadas no quarto capítulo.

De toda forma, não havendo que se falar no caráter sinalagmático da contribuição patronal ou na solidariedade exclusiva ao grupo dos empregadores, entende-se que há sim uma igualdade entre empresas intensivas em capital ou em trabalho, que deve ser mantida pelo Sistema Tributário. Ao mesmo tempo, isso não configura um rompimento com a ideia de que a finalidade da contribuição é beneficiar o grupo composto pelos contribuintes, posto que empresas e empresários são beneficiados, e muito, pela existência de uma Seguridade social.

3 – AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS COMO INSTRUMENTO DE EQUILÍBRIO

Neste capítulo será analisada a contribuição social prevista no Art. 195, I da Constituição brasileira de 1988, que na nossa visão é um tributo único, atrelado ao processo produtivo e incidente sobre três bases econômicas distintas, cuja arrecadação destina-se, obrigatoriamente, à Seguridade Social. Portanto, é um tributo capaz de financiar a rede de proteção representada pela Seguridade independentemente do fator de produção, capital ou trabalho, utilizado em um dado momento.

A Constituição de 1988 atribuiu diversos objetivos ao Estado brasileiro, como o desenvolvimento nacional, a redução das desigualdades sociais e regionais, a promoção da segurança interna, a proteção de fronteiras, dentre outros. Para efetivamente perseguir tais objetivos, seja de forma autônoma ou em parceria com instituições privadas, o Estado precisa dos meios para tanto, dentre estes, os meios financeiros. Em outras palavras, são necessários recursos econômicos para custear a implementação das políticas públicas delineadas na Lei Maior.

A arrecadação, administração e aplicação de tais recursos se dá mediante a atividade financeira do Estado, por meio da qual seus entes federados e instituições “obtem, gerem e aplicam os recursos financeiros necessários à consecução das finalidades do Estado que, em última análise, se resumem na realização do bem comum.” (HARADA, 2015, p. 30). Porém, podemos nos perguntar como tal atividade financeira será desenvolvida pelo Estado, em específico, como tais recursos serão por este adquiridos.

O artigo 170 da Constituição estipula que a ordem econômica brasileira tem como fundamento, ao lado da valorização do trabalho, a livre iniciativa e, em seguida, elenca como princípios de tal ordem a propriedade privada, a livre concorrência e o livre exercício da atividade econômica (*caput*, incisos II e IV e parágrafo único, respectivamente). Portanto, é possível inferir que a estrutura da economia brasileira é calcada, primordialmente, na exploração econômica pelos entes privados que, para tanto, se valem de suas propriedades particulares num cenário de livre concorrência entre si.

Por sua vez, o artigo 173 do mesmo diploma prevê que uma eventual atividade econômica realizada pelo Estado somente seria permitida nos casos de relevante interesse coletivo ou se necessária para a segurança nacional⁴⁶. Ou seja, duas áreas de atuação específicas e previamente

⁴⁶Eros Roberto Grau aponta que a ordem econômica constante no Art. 170 da CF é referente ao gênero “atividade econômica” do qual são espécies os serviços públicos e a atividade econômica em sentido estrito (de competência

delimitada pelo constituinte, dentro das quais os entes federados exploram seu patrimônio a fim de gerarem recursos (classificados como receitas originárias).

Pois bem, tendo em vista que o exercício da atividade econômica compete principalmente aos entes privados, com apenas uma atuação tangencial do Estado, foi necessário atribuir a este outra fonte de recursos, caso contrário, União, Estados e Municípios não possuiriam os meios financeiros necessários para a persecução de seus objetivos. No caso brasileiro, a opção do constituinte foi pela instituição de um Estado tributário que, mediante prestações pecuniárias pagas pelos contribuintes privados (receita derivada), financia a busca, pelos entes federados e suas instituições, do interesse público.

Nesse mesmo sentido, afirma Marciano Seabra de Godoi:

As chamadas “receitas públicas originárias”, oriundas de atividades empresariais desenvolvidas pelo Estado, são estranhas à filosofia do Estado Fiscal, que reserva a atividade econômica empresarial às forças privadas do mercado; o Estado fiscal respeita a propriedade e a autonomia privada, a liberdade de iniciativa e de profissão, sendo que de seu exercício os indivíduos e empresas derivarão ganhos e resultados, os quais por sua parte renderão recursos tributários ao Estado. (GODOI, 2005, p.154)

Em suma, a atividade econômica ficou a cargo do setor privado, que por meio dela gera riquezas dentro de uma economia de mercado. O Estado, por sua vez, tributa as diversas manifestações particulares dessas riquezas, como o pagamento de salários, o consumo, o patrimônio, o recebimento de heranças e doações e inúmeras outras. Por fim, com o produto arrecadado, financia os órgãos públicos e implementa suas políticas⁴⁷.

Porém, por mais que a concretização dos objetivos constantes na Carta Magna seja algo presumivelmente valoroso para toda a sociedade brasileira, seu custeio por meio de tributos não se dá de forma irrestrita. O “interesse público” ou o “bem comum”, quando analisados de forma abstrata, são ideais que não possuem limites claros, podendo incorporar dentro de si inúmeras ações governamentais que demandariam infindáveis arrecadações tributárias para o seu custeio. Por esse motivo, o constituinte estipulou certos parâmetros para delimitar a intervenção estatal tributária sobre o patrimônio privado e com isso coibir eventuais excessos, elencando como direito destes a propriedade privada, que não poderia ser absorvida pelo Estado por meio da

do setor privado). Por sua vez, o Art. 173 faria alusão somente a atuação estatal na atividade econômica em sentido estrito, de titularidade do setor privado.

⁴⁷ Para fins de simplificação, optei por não adentrar na possibilidade de financiamento por dívida, apesar deste ser tão comum no Brasil contemporâneo.

tributação, e orientando a incidência tributária com base em princípios como o da capacidade contributiva. Em síntese, criou limitações constitucionais ao poder de tributar.

Além disso, os objetivos compreendidos dentro do que seria o “interesse público” não são perseguidos por todos os entes federados de forma desordenada, numa sobreposição caótica de ações, por mais que bem-intencionadas. Ao optar pela forma federativa, o Estado brasileiro dividiu o poder governamental não só horizontalmente (executivo, legislativo e judiciário) como também verticalmente (união, estados e municípios), atribuindo a cada ente federado competências tributárias específicas para que, com autonomia financeira, busquem os objetivos que lhes são próprios.

Cabe, portanto, ao Sistema Tributário Nacional estruturar o principal meio de financiamento estatal (tributos) e instituir direitos e garantias aos contribuintes (*e.g* legalidade, anterioridade, irretroatividade e capacidade contributiva) para com isso conferir a estes uma maior segurança e previsibilidade, na medida em que limita e orienta a intervenção pública sobre o seu patrimônio. Por outro lado, esse mesmo Sistema outorga a cada ente federado competências tributárias específicas para onerar determinadas demonstrações de riqueza dos particulares (contribuintes).

Essa tarefa de transferir recursos do patrimônio privado para o público confere ao tributo um caráter instrumental sendo que, para cada espécie tributária, compete uma função específica dentro da sistemática constitucional. Assim, ao dividir o tributo em espécies, o constituinte facilitou a adequação do instrumento ao objetivo almejado, ao mesmo passo que possibilitou que suas funções arrecadatória, regulatória e redistributiva fossem mais bem exploradas.

Para o objetivo desta pesquisa, é importante ter em mente a ideia de tributo que buscou-se delinear até o momento, ou seja, uma intervenção pública sobre determinada demonstração de riqueza, realizada por um ente federado específico e, cujo produto arrecadado, se presta a custear a busca pelo bem comum delineado na Constituição. As demonstrações de riqueza não são escolhidas a esmo, o tributo sobre elas incidentes tampouco, sendo o Ente federado competente para instituir determinada exação previamente escolhido conforme o objetivo público que se pretende custear. O tributo em análise é uma contribuição social, prevista no Art. 149 e 195, I da Constituição, de competência do ente federado União⁴⁸, cujo interesse público

⁴⁸ “A destinação do produto arrecadado para certos objetivos – direitos sociais, intervenção no domínio econômico ou interesse de categorias profissionais ou econômicas – funda a competência da União para instituir as contribuições” (DERZI, 1995, p. 174). Em outros termos, dado a abrangência nacional dos objetivos elencados, haveria uma lógica na escolha do ente federado “União” como o competente para instituição dos referidos tributos.

almejado com sua instituição é o financiamento da Seguridade Social. Conforme será discutido adiante, trata-se de um instrumento de arrecadação e de equilíbrio de abrangência nacional, que seria capaz de equilibrar a arrecadação sobre os fatores utilizados na produção ao mesmo tempo em que estende um amplo manto de segurança para aqueles alijados do processo produtivo. Inclusive, o caráter instrumental das contribuições sociais é mencionado expressamente no Art. 149 da CF que autoriza a sua instituição, a saber:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas**, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo⁴⁹.
(Grifos do autor)

Feita essa digressão, ressalta-se que não se pretende adentrar aqui na extensa discussão a respeito da taxonomia dos tributos na Constituição, em específico na natureza tributária, ou não, das contribuições, pois sobre este tema já existem excelentes trabalhos⁵⁰. Assim, tendo em vista que o objeto desta pesquisa é a contribuição social prevista no artigo 195, I da Constituição, parte-se da premissa de que as contribuições são espécies tributárias autônomas, das quais as contribuições sociais são uma subespécie cuja competência para instituição cabe ao ente federado União, e que o produto da arrecadação de tal tributo é obrigatoriamente vinculado a Seguridade Social, sendo este o objetivo constitucionalmente previsto para sua instituição.⁵¹

Nesse mesmo sentido, cumpre observar o que apregoa o professor Hugo de Brito Machado Segundo:

“As contribuições são prestações pecuniárias compulsórias, instituídas em lei e cobradas mediante atividade administrativa plenamente compulsória. Ademais, geram para o Poder Público receita pública derivada, subsumindo-se no conceito de tributo colhido pela doutrina como implicitamente contido na Constituição, e devidamente explicitado no art. 3º do Código Tributário

⁴⁹ Também nesse sentido, ressaltar Marciano Seabra de Godoi: “se levarmos a sério o compromisso gravado na Constituição de 1988 de “assegurar o exercício dos direitos sociais [“educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância” – art.6.º] e individuais” (preâmbulo), de “erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art.3.º), então a atividade financeira do Estado (da qual o tributo é um elemento central) deve ser vista como um instrumento de transformação social necessário para conferir e preservar a legitimidade do regime político e dar eficácia aos direitos constitucionais dos cidadãos” (GODOI, 2017, p. 6-7)

⁵⁰ Ver mais em: BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: regime jurídico, destinação e controle. Noeses, 2006 ou PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições no sistema tributário brasileiro. Saraiva Educação SA, 2003.

⁵¹ Dentro dessa linha argumentativa é possível citar a professora Misabel Derzi. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Revisitando as contribuições da Constituição da República. Revista de Direito Tributário, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 20

Nacional, e no art. 9º da Lei nº 4.320/64. Foi o que, afinal, reconheceu o Supremo Tribunal Federal;

As contribuições caracterizam-se por sua finalidade, que é a de propiciar o atendimento de direitos fundamentais de segunda e terceira dimensões. Nelas, o principal limite estabelecido ao Poder Público reside na necessária aplicação dos recursos arrecadados nas finalidades que justificaram a cobrança.” (SEGUNDO, 2005, p.195)

A insistência na ressalva quanto a destinação do produto arrecadado mostra-se necessária em razão do prolongado desvirtuamento de finalidade realizado pela União, pois durante décadas desvinculou da Seguridade Social uma porcentagem do que era arrecadado e redirecionou para o seu orçamento. Porém, apesar da gravidade de tal medida, tendo em vista que a Emenda Constitucional 103/2019 pôs fim ao desvinculamento das receitas supracitado⁵², o referido desvio, por mais censurável que seja, não será tão debatido na presente pesquisa.

Em suma, muito já se discutiu a respeito de serem ou não as contribuições tributos, bem como a (in)constitucionalidade da desvinculação de suas receitas, mas tem-se que análises a respeito de certas características deste “instrumento tributário”, pressuposto como tributo desde o início e sem adentrar de forma extensa no desvirtuamento de sua causa instituidora, mostram-se necessárias. É o que se passa a fazer a partir de agora.

3.1 As contribuições na modernidade

Pois bem, conforme retratado no primeiro capítulo, vivemos em um mundo sob constante transformações produtivas, as quais geram inúmeros benefícios (*e.g* maior conforto material e eficiência) mas não sem também gerarem ônus para alguns (*e.g* perda de empregos em determinadas funções ou falência de empresas ultrapassadas). Em face dos ônus e riscos decorrentes dessas mudanças, diversas sociedades se estruturam de forma a mitigá-los, por meio da criação de instituições sociais, regulamentações de atividades econômicas, proibições de determinadas práticas, dentre outros (BECK, 2018).

Uma vez que determinada sociedade reconhece a existência do fator “risco”, seja para o coletivo seja para as pessoas individualmente consideradas, superando com isso visões sociais pautadas em destinos ou filosofias econômicas como *laissez faire*, suas preocupações se concentram nas formas de reduzir tais riscos. Em outras palavras, não há mais um conformismo com as “fatalidades do destino” e muito menos uma inércia e resignação aos ditames liberais de “deixai

⁵² Art. 2º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação: "Art. 76. § 4º: A desvinculação de que trata o caput não se aplica às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social." (NR)

fazer, deixai ir, deixai passar". Disto surgem demandas recorrentes nas sociedades modernas como, de um lado, a de um seguro social amplo que resguarde os que são acometidos pelos infortúnios da vida e, de outro, a de um (ou vários) sistemas de integração social, que disponibilizem de forma democrática os meios pelos quais os indivíduos possam se valer para efetivamente participarem da sociedade.

Nesse sentido, conforme aponta Aliomar Baleeiro:

Fruto das ideias de solidariedade nacional e também das doutrinas econômicas da conjuntura ou da possibilidade de modificá-la favoravelmente através de investimentos e despesas estatais, a política de pleno emprego apresenta nova e poderosa causa de desenvolvimento progressivo das despesas públicas. A isso se refere o conceito do “Estado faústico ou faustiano”, segundo a expressão de J. Marchal: os homens do século XIX recusam-se a suportar com paciência os fenômenos econômicos e voltam-se aflitivamente para o Estado, que não consegue selar os ouvidos a esse clamor. Os governos são solicitados a despender para a superação das crises cíclicas, criação de possibilidade de trabalho (Plano Beveridge etc.) garantia de preços agrícolas, subsídios econômicos etc. (BALEEIRO, 2015, p. 111)

Dentro do sistema de produção capitalista, na medida em que inovações tecnológicas são implementadas no processo produtivo, o Seguro Social ampara aqueles que por tais mudanças não foram beneficiados. Por outro lado, instituições voltadas para a formação e capacitação de trabalhadores fornecem os meios para que estes, conforme suas habilidades se tornam obsoletas, reintegrem o ciclo de produção e não sejam deixados para trás. No que diz respeito ao Brasil, ainda que seja possível tecer críticas sobre o funcionamento dessas duas instituições, seguridade e ensino público, a importância e a necessidade de seu adequado financiamento não é reduzida, ainda que adequações e reformulações possam ser bem-vindas.

Portanto, estudar as contribuições tributárias previstas na Constituição de 1988 é algo de extrema relevância, dado que, de um lado aquelas elencadas no Art. 195 financiam o seguro social⁵³ contra as intempéries da vida, de outro, as contribuições previstas nos artigos 212, §5º e 240 são destinadas ao custeio da educação e do sistema S, ambos de suma importância e valia para aqueles atingidos pelas mudanças⁵⁴. Em outras palavras, no primeiro caso financia-se uma rede de proteção mínima, abaixo da qual nenhum cidadão deveria estar, extremamente

⁵³Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

⁵⁴ “Conhecimentos científicos e tecnológicos se incorporam ao capital fixo da produção, substituindo e desempoderando a mão de obra por meio da automação (e, hoje, por meio de robôs e inteligência artificial). (...) Se as demais variáveis permanecerem inalteradas, a tendência é que o desempoderamento da mão de obra e seu deslocamento da produção acarretados por mudanças tecnológicas reduza a contribuição do trabalho.” (HARVEY, 2018, p. 105) A realização de um constante programa de capacitação altera uma das “variáveis” citadas por Harvey, possibilitando que o fator trabalho continue a contribuir com o sistema produtivo.

necessária em um contexto de avanços tecnológicos que inevitavelmente geram efeitos disruptivos e, no segundo caso, financiam-se os meios capazes de tornar a sociedade apta a lidar de forma integrada com esse novo mundo.

Dada a necessidade de delimitar o estudo, prossegue-se apenas com o primeiro caso.

3.2 Contribuição social dos empregadores e empresas – artigo 195, I da CF

O Art. 195, I da Constituição de 1988 (gênero: tributo; espécie: contribuição; subespécie: contribuição social) prevê o seguinte:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) 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;*
- b) a receita ou o faturamento;*
- c) o lucro;*

Já os incisos subsequentes do art. 195 estipulam as seguintes incidências tributárias:

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social.

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Percebe-se que a Constituição Brasileira elencou o empregador, empresa ou entidade a esta equiparada como contribuintes do tributo acima transcrito (Art. 195, I) que, por sua vez, pode incidir sobre três bases econômicas distintas: a folha de pagamentos, a receita ou o faturamento e o lucro. O empresário seria “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”, conforme o art. 966 do Código Civil, enquanto a empresa, atividade da qual o empresário é o agente, seria uma organização de

fatores produtivos, voltada para produção e/ou circulação de bens ou serviços⁵⁵ (COELHO, 2011). Por fim, nos termos do art. 2º da CLT, “considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço”. Ou seja, os contribuintes são os principais responsáveis pela produção numa economia capitalista. Já as bases de incidência se encontram diretamente vinculadas aos resultados dessa produção, na medida em que faturamento/receita englobam os retornos econômicos da venda dos bens e serviços e a folha de pagamento e o lucro seriam a remuneração dos que compõem o fator trabalho e os que detêm o fator capital, respectivamente.

Ademais, a contribuição do art. 195, I não é a única a financiar a Seguridade, pois há também as que são pagas pelo trabalhador e demais segurados, bem como aquelas incidentes sobre a receita de concursos e prognósticos e importadores de bens e serviços do exterior (incisos II, III e IV, respectivamente). Tampouco somente com contribuições é custeada a Seguridade, dado que os demais entes federados podem transferir recursos de seus orçamentos (*caput* do Art. 195/CF). Entretanto, cumpre observar que a transferência aludida acima, apesar de prevista constitucionalmente, não raro é descrita como uma compensação pelo déficit da Seguridade, em específico quando a União transfere recursos para a previdência. Em outras palavras, a própria Constituição prevê o aporte de recursos por parte dos entes federados na Seguridade Social como um dos seus meios de financiamento, no entanto, o referido aporte é apresentado como a compensação por uma previdência deficitária, partindo do pressuposto equivocado de que esta deveria se manter somente com as contribuições patronais e dos segurados.

De toda forma, no que diz respeito ao tributo previsto no inciso I, tem-se que o constituinte ao elencar como bases de incidência a folha de pagamentos, receita/faturamento e o lucro quis deliberadamente garantir uma fonte de arrecadação atrelada ao processo produtivo, pois, fosse ele realizado mediante o fator trabalho, no qual seus detentores são remunerados por meio da folha de pagamentos, ou o fator capital, no qual seu detentores são remunerados por meio do lucro, a incidência do tributo estaria resguardada. Ainda, visando suprir eventuais deficiências arrecadatórias, elencou a receita ou faturamento como bases complementares, que abarcariam as remunerações globais percebidas pela empresa. Tal característica torna esse tributo um instrumento de arrecadação estatal extremamente valioso em um contexto de substituição de

⁵⁵ Há também o conceito de empresa expresso pela lei 8.212/91, a saber:

“Art. 15. Considera-se:

I - Empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;”

peçoas por máquinas dentro do processo produtivo, dada a sua capacidade de acompanhar o crescimento da capacidade contributiva de determinada base (*e.g* lucro) em detrimento de outra (*e.g* folha de pagamento) e sopesar suas exações em prol de um equilíbrio arrecadatório.

Entretanto, não é isso o que ocorre. Ao analisarmos as principais contribuições instituídas por legislações infraconstitucionais calcadas no artigo 195, I, da CF, percebemos que elas não possuem uma relação entre si⁵⁶. A contribuição previdenciária em geral de 20% sobre o total da remuneração dos segurados empregados e trabalhadores avulsos que prestam serviço ao contribuinte, prevista na lei 8.212/91; a contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS), com alíquotas em geral de 3% ou 7,6% a depender do regime, e prevista na Lei Complementar 70/91; A contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, com alíquota em geral de 9%, e prevista na Lei nº 7.689/88. Essas três, e suas diversas variações, não repercutem uma na outra, não permitem deduções, não geram acréscimos, não modificam a alíquota incidente sobre a outra base etc. Reitera-se que o valor das contribuições do art. 195, I defendido nesta pesquisa somente se realiza caso as incidências sobre as três bases ocorram de forma sistêmica e/ou relacional, e não quando cada exação se dá de forma autônoma, individualizada. Como exemplo, de nada adianta diminuir isoladamente a tributação sobre a folha na esperança de gerar mais empregos se tal exoneração pode simplesmente ser incorporada pela empresa na forma de lucro, sem que haja contratações como contrapartida⁵⁷. Nesse sentido aponta Valter Lobato:

A simples desoneração da folha de salários não fará com que sejam criados novos empregos, de forma automática e mecânica. Para os setores com alto nível tecnológico, o aumento de demanda importará em aumento de produtividade, sem a correlação direta (ou pelo menos na mesma proporção) de criação de empregos; mesmo nos setores de utilização de mão-de-obra intensiva, sem o desenvolvimento da economia, não existirão novas contratações. As empresas informais continuarão informais e, finalmente, para aquela massa de empregados que está na informalidade (empresa formal e empregado informal), a redução do custo dos salários poderá auxiliar a minimizar esta informalidade, mas que pouca diferença fará na economia nacional, apesar de ser medida relevante para inclusão social dessas pessoas, trazendo-as para a proteção do Estado. (LOBATO, 2004, p.233 e 234)

⁵⁶ A contribuição sobre a receita em substituição a contribuição sobre a folha e demais pagamentos a pessoa física será tratada adiante neste capítulo.

⁵⁷ Sobre os efeitos da desoneração das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento Esther Dweck e Rodrigo Alves Teixeira apontam o seguinte: “a política de desonerações, que visava sobretudo estimular o setor industrial que patinava desde o início da crise internacional de 2008, acabou tendo um efeito concentrador, uma vez que há dúvidas sobre sua eficácia em estimular o emprego e os investimentos, e muitos analistas julgam que serviu apenas para os industriais recuperarem margens (de lucro).” (DWECK e TEIXEIRA, 2017, p.34)

Além disso, a promessa recorrente dentro da ideologia neoliberal de se trocar a tributação sobre a folha de pagamentos por uma outra contribuição (*e.g* sobre movimentação financeira) em prol de uma maior empregabilidade, rompe com o vínculo sistêmico das três bases e sua relação com o processo produtivo. Por mais que a contribuição sobre a folha não raro seja retratada como um “ônus sobre a produção”, é importante ter em mente o alerta feito por Maurício Tragtenberg de que “ao pretenderem libertar a empresa do peso esmagador do Estado, os neoliberais pretendem, em realidade, desvincular a empresa de suas funções sociais e de sua responsabilidade social” (TRAGTENBERG, 2009, p.54). Ou seja, o encargo social ao qual o Art. 195, I faz referência compete ao empregador ou a empresa, e não à sociedade difusa, seja na forma de um tributo sobre consumo, seja na forma de suas movimentações financeiras. Não queremos dizer com isso que a tributação sobre a produção não seja excessiva, mas diluir por toda a sociedade um encargo social constitucionalmente atribuído a um setor (aquele que produz) deve ser analisado com ressalvas, para que não se dê em proveito de uns e em detrimento de quase todos.

Ademais, conforme dito acima, nada garante que o valor decorrente da desoneração da folha não seja incorporado como lucro ou, ao contrário do almejado, libere capital para se investir em automação gerando ainda mais desemprego.

É claro que a depender do cenário econômico, a tributação sobre a folha talvez tenha de ser reduzida, mas a complementação da arrecadação perpassa antes por uma eventual capacidade contributiva ociosa das demais alíneas do Art. 195, I. Em outras palavras, primeiro deve-se considerar uma maior exação sobre as duas bases remanescentes, ao invés de uma externa, alheia a sistemática prevista pelo constituinte. Portanto, somente quando esgotadas as capacidades contributivas do lucro e receita / faturamento, deveria o legislador buscar a suplementação arrecadatória da contribuição das empresas em bases diversas.

Em síntese, o processo que se desenrola desde a primeira revolução industrial contrapõe trabalho e capital gerando, a despeito dos avanços, efeitos nocivos como o deslocamento de trabalhadores para o precariado ou desemprego que, por sua vez, passam a necessitar do Seguro Social. A Contribuição do Art. 195, I incide sobre a remuneração destinada aos detentores do fator trabalho (folha de pagamentos), sobre a remuneração destinada aos detentores do fator capital (lucro) e sobre as remunerações globais da empresa (receita/faturamento), sendo que todas têm o seu produto constitucionalmente vinculado à Seguridade Social. Tal sistemática coloca o nosso sistema tributário, ao menos a parte ligada à proteção social, a frente de sistemas de diversos países desenvolvidos, que em face do desemprego tecnológico necessitam alterar

sua estrutura tributária. Entretanto, ao individualizar cada exação do art. 195, I como se fosse um tributo independente dos demais que compõem o conjunto, perde-se a importante função almejada pelo constituinte, no caso, a de possibilitar uma arrecadação pendular, que se move conforme a capacidade contributiva das bases de incidência aumentam ou diminuem para, com isso, garantir um financiamento perene da Seguridade.

3.2.1 Comentários sobre a contribuição sobre o lucro líquido

A relação das contribuições com o processo produtivo não para por aí, sendo necessário realizar algumas considerações sobre a noção que paira sobre a contribuição sobre o lucro, no caso, de que esta seria, ao fim e ao cabo, um simulacro de imposto de renda da pessoa jurídica. Nesse sentido, Paulo Ayres Barreto, ao comentar sobre a contribuição incidente sobre o lucro, aponta que:

Pelo mero exame do critério material da regra-matriz de incidência tributária, não há como se diferenciar as contribuições dos impostos. Se compararmos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, com aqueles identificados em face da norma padrão de incidência da contribuição social sobre o lucro, não há como diferenciar as espécies tributárias. As estruturas normativas, no plano legal, definidoras da conduta de levar aos cofres públicos um montante em dinheiro, em razão do lucro auferido, são idênticas⁵⁸. (BARRETO, 2011, p.54)

Tal perspectiva, de que não seria possível diferenciar a contribuição sobre o lucro (CSLL) do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) somente é válida quando a primeira é analisada de forma atomizada, isolada das demais exações que compõem o conjunto do art. 195, I. Se assim o fosse, bastaria que o constituinte vinculasse parte do produto do IRPJ à Seguridade, ao invés de criar, em tese, dois tributos idênticos. Para além de uma autonomia orçamentária que a contribuição sobre o lucro fornece a Seguridade ao se desvincular do IRPJ (DERZI, 1992), há também uma atuação sistêmica, uma incidência que leva (ou deveria levar) em conta as demais alíneas do art. 195, I, onerando de forma equilibrada o processo produtivo, algo inviável na hipótese de haver somente o imposto pago sobre a renda das pessoas jurídicas. Em síntese, a contribuição sobre o lucro, muito mais do que um mero arremedo do imposto de renda da pessoa jurídica, configura um importante mecanismo de equilíbrio entre o capital e o trabalho,

⁵⁸Tal perspectiva não é generalizada, pois, conforme ressaltam Leandro Paulsen e Andrei Velloso: “Não há que se confundir o resultado ajustado, tributado a título de contribuição sobre o lucro líquido, com o lucro real, tributado pelo Imposto de Renda. O que difere é justamente que as adições, deduções e compensações admissíveis para a apuração de um não correspondem exatamente àquelas para fins de apuração da base de cálculo do outro.” (PAULSEN e VELLOSO, 2019, p. 269) Apesar de ressaltar a diferença entre esses dois tributos, IRPJ e CSLL, os autores se limitam a sua forma de apuração.

um dos pratos desta balança tríplice que sopesa as exações sobre folha, lucro e faturamento ou receita.

Nesse ponto da análise é importante ressaltar que não se sustenta aqui uma política tributária na qual o Estado buscaria regular o ciclo econômico por meio de contribuições sociais. A visão que se busca desenvolver trata as contribuições sociais do Art. 195, I como um tributo único com três bases de incidência distintas, apto a manter sua arrecadação independentemente do ciclo produtivo, construído de forma a captar as alterações nos fatores de produção e, conseqüentemente, nos retornos econômicos destinados aos detentores destes. Ao funcionar de tal forma, as contribuições sociais resguardariam um financiamento contínuo e equilibrado da Seguridade Social sem criar um viés tributário que fomente a automação em detrimento do trabalho nos cenários que essa substituição não seja propriamente eficaz.

Seria, portanto, o ciclo econômico a influenciar a alteração das alíquotas incidentes sobre cada base, ao invés do Estado, por meio da alteração das alíquotas, influenciar o ciclo econômico. Inclusive, no âmbito das contribuições, há a previsão constitucional específica para contribuições de intervenção no domínio econômico, não cabendo as de cunho social incentivar a empregabilidade em detrimento da automação, e tampouco a automação em detrimento da empregabilidade. São as condições econômicas externas que demandam que o tributo do Art. 195, I, como se fosse um pêndulo cujo fiel se liga a Seguridade, migre de uma base para outra, não devendo suas alíquotas serem utilizadas para alterar tais condições, o que resultaria em uma inversão de papéis.

Porém, conforme retratado no capítulo anterior, não raro ocorre que as contribuições sociais destinadas a financiar a Seguridade Social criam um viés tributário em favor do fator capital e isso não se dá apenas no Brasil. Nesse sentido, Abhit Banerjee e Esther Duflo ressaltam que nos Estados Unidos a legislação tributária incentiva a automação mesmo quando não há um ganho produtivo decorrente da troca de fatores produtivos. Segundo os autores:

Os empregadores têm de arcar com encargos sociais sobre a folha de pagamentos (cuja arrecadação financia a previdência e o Medicare), mas não sobre o investimento em robôs. Como despesa de capital, o investimento em robôs gera deduções fiscais imediatas, na forma de depreciação, inclusive “depreciação acelerada”. Se o investimento for financiado com empréstimos, ainda é possível deduzir dos rendimentos despesas com juros. Esse benefício tributário oferece aos empregadores um incentivo para automação, ainda que, de resto, seja menos oneroso manter os trabalhadores. (BANERJEE e DUFLO, p. 285)

A intenção daqueles que redigiram a Constituição Brasileira não foi a de criar benefícios tributários por meio das contribuições sociais, tanto no sentido de influenciar a empregabilidade quanto de privilegiar o capital, mas sim o de buscar um equilíbrio arrecadatório. É possível perceber tal intenção ao analisarmos as discussões que precederam a formulação do texto definitivo da Constituição de 1988, dentro das quais ficou evidente a noção de que o trabalho é suscetível a condições sociais e econômicas, seja nos momentos de crise, seja nos momentos de crescimento sem a contrapartida de empregos, razão pela qual seria necessário buscar outras fontes de custeio para além da folha de salários.

Conforme pronunciou o Ministro da Previdência e Assistência Social a época (1986-1987), Raphael de Almeida Magalhães, na subcomissão da Seguridade Social, esta, diferentemente de uma previdência privada, não seria de caráter contratual e individual, mas sim um seguro coletivo, financiado, direta ou indiretamente, por toda a sociedade brasileira. Dito isso, o ex-Ministro aponta em seguida que:

Além da cativação da folha como seu instrumento financiador básico, e isto é comum nas legislações previdenciárias compulsórias em todo o mundo, parece-me importante que se crie também uma base alternativa, que não se fixe apenas na folha, porque a folha de salário é muito sensível às variações do ciclo econômico. Nos ciclos recessivos em geral há desemprego, há redução de salário e a receita da previdência sofre diretamente nos momentos recessivos dos ciclos econômicos. Porque, evidentemente, no instante em que a demanda dos serviços da Previdência se amplia, a sua receita, paradoxalmente, baixa por força da retração de salários e de emprego. É preciso que haja uma diversificação de base para que, nos momentos recessivos, recursos de outra fonte possam compensar as eventuais baixas na folha de salário. Parece importante o princípio de que deve haver monopólio da folha de salário, mas ao mesmo tempo deve haver uma base diversificada compensatória perante o ciclo econômico, parece-me importante como princípio orientador da Previdência Social no Brasil. (BRASIL, 1987, p. 71, grifos do autor)

Resta claro nas discussões que precederam a promulgação da Constituição a noção de que o financiamento da Seguridade, dada a sua vital importância, não poderia ficar refém de contingências econômicas, devendo, portanto, possuir uma base de incidência diversificada e apta a captar as variações do contexto econômico nacional. No caso, a alternativa de financiamento apontada pela Subcomissão da Seguridade Social foi elencar, além da folha de salários, o lucro e, dado o receio de que este seria facilmente manipulável, também o faturamento⁵⁹ como bases de incidência do tributo (BRASIL, 1987).

⁵⁹ A receita como base de incidência foi inserida pela Emenda Constitucional Nº 20/98.

3.2.2 Comentário sobre a contribuição sobre o faturamento ou receita

Por fim, a análise da base “faturamento” é algo de suma importância para compreendermos as contribuições sociais no Brasil contemporâneo, pois, se à época da promulgação o faturamento foi descrito como uma base de tributação elencada com o objetivo de complementar a tributação do lucro⁶⁰, em razão da maleabilidade contábil deste, não foi essa perspectiva que se manteve com o passar dos anos. Por se tratar de uma base de incidência mais facilmente perceptível pelo fisco do que o lucro, o ente federado responsável por esse tributo (União) paulatinamente aumentou as alíquotas sobre o faturamento, e posteriormente sobre a receita, desvirtuando sua posição de base complementar⁶¹.

Não quero dizer com isso que o ato de “faturar” ou auferir receita não configuram uma demonstração de riqueza apta a ser tributada, mas sim que a percepção da capacidade contributiva por meio de tais demonstrações é demasiadamente reduzida, pois não se tem de forma clara a riqueza que se pretende atingir, na medida em que há faturamentos/receitas vultosas com baixas margens de lucro e baixos faturamentos/receitas com altas margens de lucro (LOBATO, 2004). O aumento das exações sobre tal base, aliada a falta de clareza sobre suas consequências, a depender do caso, faz com que seu ônus incida sobre o patrimônio do contribuinte, ao invés da produção, dado que o repasse econômico do valor do tributo se encontra sujeito a condições mercadológicas. Além disso, com sua consolidação, aliada à previsão de não cumulatividade, tal forma de exação passou a tomar cada vez mais os contornos de uma tributação sobre o consumo (LOBATO, 2004). Em outras palavras, apesar da não-cumulatividade da contribuição analisada ser mera técnica de quantificação do valor devido ao fisco, na medida em que o ônus fiscal não é atribuído ao contribuinte *de facto* por não se tratar de um tributo plurifásico (MOREIRA, 2009), sua percepção como uma espécie de IVA, ainda que falho, cresce a cada dia.

Embora o inciso primeiro do art. 195 não elenque o consumidor como contribuinte, isso não impede que o ônus econômico seja repassado a ele. Disso decorrem duas questões, a primeira seria que a base tributária consumo, que constitucionalmente foi atribuída aos entes federados

⁶⁰ Nesse mesmo sentido assevera Valter de Souza Lobato: “Ao que parece, pelo histórico desta tributação, a fonte “faturamento” nasceu para ser utilizada como alternativa ao lucro, devendo postar-se ao seu lado, com alíquotas mínimas, reduzidas, ou seja, relembrando a tendência mundial, tenta-se um alargamento da base de incidência, com redução das alíquotas, o que gera uma maior efetividade arrecadatória e menor sonegação.” (LOBATO, 2005, p. 263 e 264)

⁶¹ Tal aumento não decorreu de uma vontade política de financiar de forma satisfatória a Seguridade Social, pois pressupunha o desvinculamento de receitas até então autorizado pelo art. 76 do ADCT e uma tentativa de centralizar recursos na União em detrimento dos estados e municípios. (SEGUNDO, 2005).

mediante a seguinte sistemática: União, com o IPI, estados, com o ICMS, e municípios, como o ISS, é contaminada pelo repasse econômico da tributação sobre o faturamento / receita, que satura sua capacidade contributiva⁶². A segunda decorre da naturalização forçada de tal repasse econômico, a ponto de que no presente momento são aventadas emendas constitucionais que substituam essa tributação sobre o faturamento / receita por uma sobre o consumo, cristalizando a invasão pela União de uma base tributária alheia, à revelia dos contribuintes de direito originariamente elencados no Art. 195. Novamente, conforme alertado acima, busca-se transferir um encargo social originariamente de responsabilidade das empresas e empregadores para a sociedade como um todo.

Portanto, insta que seja retomada a visão dos constituintes sobre a contribuição prevista no art. 195, I, que tem sua incidência intimamente vinculada ao processo produtivo, e não ao consumo, ainda que o valor do encargo possa influenciar o preço do produto. Somente assim esse seria um tributo apto a equilibrar sua exação sobre os diferentes fatores de produção, capital e trabalho, a depender do cenário econômico e ter como finalidade inderrogável o financiamento da Seguridade Social.

Essa visão mais ampla da Contribuição Social, que “amarra” as incidências sobre a folha, sobre o lucro e sobre o faturamento e a transforma em um tributo apto a arrecadar de forma equilibrada sobre os fatores de produção, é bem detalhada por Misabel Derzi, que aponta as seguintes particularidades:

A Constituição de 1988 veio para mudar o quadro anteriormente exposto. Os graves problemas que enfrenta a Seguridade Social no Brasil e em outros países, mesmo industrializados, são desafios que levam a questionar os métodos de financiamento. A Carta Magna em vigor aponta caminhos que devem ser buscados e, sobretudo, efetivados.

São as seguintes opções adotadas no Texto Fundamental:

1. A edificação de um Estado Democrático de Direito (arts. 1º a 3º);
2. Seguridade Social pública básica, obediente aos princípios da universalidade, distributividade e equidade (art. 194);
3. Custeio na forma mista, por meio de contribuições diretas (de trabalhadores e empresas) e de transferência dos orçamentos dos entes estatais (art. 195)
4. **Custeio por meio de contribuições que busquem o equilíbrio entre os fatores trabalho e capital (art. 195, I)**
5. Administração democrática e descentralizada, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados (art. 194, VII)

⁶² Conforme ressalta José Eduardo Soares de Melo: “Na medida em que as contribuições invadam as competências privativas dos Estados, DF, e Municípios, a União estará objetivando receitas que não lhes foram atribuídas pela CF, destruindo a federação, e comprometendo os recursos privativos destas pessoas públicas.” (MELO, 2018, p.360).

6. Autonomia arrecadatória, orçamentário-financeira e administrativa em favor dos órgãos de Seguridade Social (arts. 165, §5º; 167, IV, VI e VIII; 195 §2º). (DERZI em atualização a obra de Aliomar Baleeiro, 2010, p. 979, grifos do autor)

Por fim, é importante ressaltar que essa intrínseca relação entre as contribuições sociais destinadas à Seguridade e os fatores de produção capital e trabalho, não foi suscitada somente pelos constituintes originários nas assembleias que precederam a promulgação da Carta de 1988, pois tal noção também esteve presente em sucessivas emendas constitucionais que alteraram o art. 195.

3.3 Alterações Constitucionais

3.3.1 Redação original

Conforme descrito acima, as discussões que antecederam a promulgação da Constituição de 1988 já anteviam que somente o salário, em se tratando do Art. 195, I, seria uma base demasiadamente volátil para servir como o único sustentáculo financeiro da Seguridade, posto que sujeito aos ciclos econômicos e seus períodos de crise. Ou seja, em momentos de alto desemprego, nos quais a Seguridade Social é mais demandada, a sua base de arrecadação (salário) seria reduzida, razão pela qual se mostrou necessário buscar outras fontes de custeio.

Após as deliberações realizadas na Subcomissão da Seguridade Social, chegou-se à conclusão de que seria necessário fazer com que o tributo incidisse também sobre o capital, expresso na figura do lucro e do faturamento. Dentro disso, reitera-se que a incidência sobre o faturamento foi proposta no sentido de completar a incidência sobre o lucro, dado que este seria passível de maquinações contábeis.

Assim sendo, o texto original da Constituição trouxe a seguinte redação:

“Art. 195. A Seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – Dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II – Dos trabalhadores;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos”

Ao compararmos com a redação atualmente vigente do artigo, transcrita no início do capítulo, é possível perceber que, à época da promulgação, a Constituição previa somente três

contribuições sociais: a dos empregadores, a dos trabalhadores e a incidente sobre a receita de concursos e prognósticos. Ademais, aquela de responsabilidade dos empregadores seria incidente (singular) sobre três bases econômicas distintas: folha de salários, faturamento e lucro. Nesse mesmo sentido, Misabel Derzi sustenta o seguinte:

(A Constituição de 1988) a rigor, determinou que a equidade fosse a base do custeio (art. 194, V) e **não previu múltiplas contribuições desconexas, com dupla ou triplice incidência (art. 195, I). Literalmente, ela estabelece caber aos empregadores contribuição incidente (no singular, única) sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.** (...) O espírito da Constituição Federal, como vêm defendendo, pioneiramente, Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto, em debates acadêmicos, é o de abrir possibilidades para uma **contribuição que equilibre o peso do tributo entre os fatores trabalho, faturamento e lucro, Nunca o escopo de legitimar o *bis in idem* e a complicação desnecessária das contribuições.** (DERZI em atualização a obra de Aliomar Baleeiro, 2010, p. 992, grifos do autor).

Entretanto, em razão das necessidades orçamentárias da Seguridade Social, foi necessário ampliar os conceitos constantes no Art. 195, I, conforme será apresentado abaixo, assim como flexibilizar as alíquotas e as bases de cálculo. Tais alterações, não raro, decorreram da mutação das formas como determinada riqueza é demonstrada, uma vez que, o fator trabalho foi transformado a ponto de conceitos como o de vínculo empregatício não mais serem capazes de incorporá-lo. O mesmo pode ser dito sobre as diferentes remunerações do capital produtivo, o que leva a uma constante alteração das contribuições, de forma a equilibrar suas exações sem perder de vista sua finalidade.

Portanto, cumpre analisar as emendas constitucionais que alteraram o Art. 195, I até o momento, ou incluíram dispositivos que façam alusão a ele, no sentido de adequar o referido tributo à realidade econômica, a condição do mercado de trabalho e aos fatores de produção utilizados.

3.3.2 Emenda constitucional N° 20/1998

A emenda constitucional N° 20, promulgada em 1998, trouxe algumas alterações ao Art. 195, I que nos interessam, no caso, a ampliação dos possíveis contribuintes do tributo, a inclusão de uma nova base de incidência, a tripartição dessas bases em três alíneas e a previsão de múltiplas contribuições ao invés de somente uma. Ademais, criou-se o parágrafo nono do Art. 195, que será tratado abaixo.

Na exposição de motivos, o constituinte derivado alegou que as alterações previstas pela EC N° 20/1998, tinham como uma das suas razões os:

fatores conjunturais decorrentes da instabilidade macroeconômica, cujos efeitos adversos nos níveis de emprego e renda e sobre os graus de

formalização das relações de trabalho comprometem o fluxo regular de contribuições ao sistema. (...)

Ressalte-se que mesmo que os problemas de ordem conjuntural e gerencial sejam totalmente resolvidos, continuarão a existir problemas estruturais que, se não forem enfrentados de imediato, irão resultar na falência do sistema. Estes problemas se manifestam, sobretudo, na redução progressiva da relação entre contribuintes e beneficiários, devido às mudanças em curso no perfil demográfico da população e nas relações de trabalho e na presença de distorções distributivas no sistema. (BRASIL, 1995, p.23, grifos do autor)

A visão das contribuições sociais retratada acima coaduna com a visão adotada no âmbito desta pesquisa, ou seja, uma exaço intimamente ligada a condição estrutural da economia e que deve constantemente se moldar a esta. Uma vez que o produto arrecadado possui uma finalidade predestinada, no caso, o custeio do Sistema de Seguridade Social, é de suma importância a manutenção de um fluxo regular de receita para que tal sistema não fique descapitalizado.

Além das mudanças das relações de emprego (*e.g* terceirização, autônomos), que compõem o “fator trabalho” e demográficas (*e.g* envelhecimento da população), as mudanças nos demais fatores de produção (*i.e* capital) afetam de forma substancial o montante arrecadado. Ainda segundo a exposição de motivos da EC nº 20/1998:

Com as transformações ocorridas no processo produtivo, caracterizado pela automação e pela terceirização progressiva, as baixas taxas de crescimento do mercado formal de trabalho deixam de ser uma mera decorrência da conjuntura macroeconômica e passam a ser uma tendência estrutural, prejudicando a médio e longo prazo o custeio da previdência social, que depende fortemente da folha de salários. (...)

No que concerne à definição das fontes de financiamento da seguridade social, busca-se conferir ao texto constitucional (...) uma redação ao mesmo tempo mais precisa e abrangente, remetendo-se o seu pleno detalhamento para a legislação complementar. **Deste modo, ela poderá adquirir a flexibilidade necessária para se adequar às peculiaridades do processo produtivo, possibilitando uma distribuição mais justa dos encargos sociais sobre os fatores de produção.** (BRASIL, 1995, p.27, grifos do autor)

Em síntese, as alterações das bases de custeio da Seguridade, dentre essas aquelas previstas no inciso primeiro do Art. 195, são decorrentes das mudanças demográficas da população e do processo produtivo para a manutenção da sustentabilidade da Seguridade de um ponto de vista financeiro e atuarial. Conforme a exposição de motivos acima, os tributos incidentes sobre os fatores de produção devem possuir flexibilidade para se adequarem às peculiaridades de cada fator nos diferentes contextos econômicos.

A redação original da EC nº 20/1998 manteve no inciso primeiro do art. 195 o empregador como contribuinte, porém, as bases econômicas de incidência foram tripartidas, o termo

“incidente” colocado no plural, o que possibilitaria, a partir de 1998, a existência de ao menos uma contribuição para cada base retratada, mas nem por isso desconexas. Ademais, a necessidade do vínculo empregatício deixou de existir e a receita foi incluída como base de incidência, a saber:

“Art. 195, I – do empregador, incidentes sobre:

- a) 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;
- b) A receita ou o faturamento;
- c) O lucro;

Por sua vez, a emenda substitutiva N° 27 apresentada à Comissão Especial da Câmara, e aceita pelos demais parlamentares, ampliou o rol de contribuintes do Art. 195, I para empregador, empresas e entidades a estas equiparadas. A justificativa para tal alteração se deu no sentido de eliminar eventuais questionamentos acerca do enquadramento, ou não, como sujeito passivo do tributo, dado que este seria devido por todo o universo de pessoas físicas (empregadores), jurídicas (empresas) e as que a esta forem equiparadas.

Por outro lado, a redação original da EC n° 20/1998 veio acompanhada do seguinte dispositivo, inicialmente previsto no parágrafo primeiro do Art. 195 mas, quando da promulgação, incluído como parágrafo nono:

“§1° As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da natureza da atividade econômica.”

Nota-se que, se no inciso primeiro as três bases de incidência foram apartadas umas das outras, permitindo incidências diferenciadas sobre elas, o §1° (posteriormente §9°) vem para “costurar” essa exação tributária ao mesmo tempo que prevê os critérios de diferenciamento. Ao chegar à Comissão Especial, as emendas substitutivas 27 e 32 sustentaram que o referido parágrafo deveria ter a seguinte redação:

“As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo *poderão* (emenda 27) / *deverão* (emenda 32) ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão da natureza da atividade econômica ou da utilização de mão de obra intensiva, nos termos de lei complementar” (BRASIL, 1996, p. 149 e 157).

Ou seja, enquanto a emenda 27 previa a possibilidade de diferentes alíquotas ou bases de cálculo, a emenda 33 estipulava que estas deveriam ser (obrigatoriamente) diferentes em razão da natureza econômica ou da **utilização intensiva de mão de obra**. No texto final da emenda

constitucional de 20/98, prevaleceu o entendimento de que a diferenciação seria uma faculdade do legislador, além de ter sido suprimida a necessidade de legislação complementar para tanto.

De toda forma, ambas as emendas justificaram a inclusão da utilização de mão de obra como um diferenciador das alíquotas ou base de cálculo, dado que empresas com alto uso do fator trabalho seriam prejudicadas em face de empresas que optaram por automatizar, caso ambas fossem submetidas a mesma base de cálculo ou alíquotas.

Em suma, as alterações pertinentes para esta pesquisa foram:

TEXTO ORIGINAL CF/1988	EC 20/1998
I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;	<p>I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:</p> <p style="padding-left: 40px;"><i>a)</i> 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;</p> <p style="padding-left: 40px;"><i>b)</i> a receita ou o faturamento;</p> <p style="padding-left: 40px;"><i>c)</i> o lucro;</p>
	<p>“§9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.”⁶³</p>

Por fim, apesar de não constar na redação final da Emenda Constitucional 20/98 é interessante ressaltar a emenda aditiva N° 51, na qual foi sugerida a inclusão ao Art. 195 do seguinte parágrafo:

⁶³ Conforme será visto abaixo, o parágrafo 9º será novamente alterado tanto pela EC 47/2005, quanto pela emenda 103/2019.

“§9º A contribuição social a cargo dos empregadores incidentes sobre a folha de salários poderá, mediante limites previstos em lei, ser deduzida dos valores correspondentes às contribuições incidentes sobre o faturamento e sobre o lucro, referidas no inciso I deste artigo.”

A justificativa da proposta de emenda se deu no sentido de que as empresas intensivas na utilização de mão-de-obra seriam demasiadamente oneradas quando comparadas àquelas nas quais a relação capital/produto prevalecesse. O texto ressalta ainda que reduzir o custo de contratação favoreceria a empregabilidade no país e uma maior formalidade nas relações de trabalho. Apesar de não ter sido aprovada, não só a intenção do constituinte derivado é digna de nota, como entendo que não seria necessária a previsão constitucional para que a redução por ele pretendida se desse no âmbito da legislação infraconstitucional, em razão dos motivos analisados no segundo capítulo.

3.3.3 Emenda Constitucional Nº 42 de 2003

A Emenda Constitucional 42/2003 previa diversas alterações no Sistema Tributário, tanto que, à época, foi descrita como uma ampla reforma tributária nacional. Porém, quando da sua promulgação, diversos de seus artigos originais acabaram sendo suprimidos ou alterados, o que diminuiu consideravelmente seu caráter reformista. De toda forma, há algumas alterações decorrentes dessa emenda que dizem respeito ao equilíbrio entre fator capital e trabalho e que, portanto, nos interessam.

A primeira delas é a inclusão do parágrafo 13º ao Art. 195 com a seguinte redação:

“A lei que instituir, em substituição total ou parcial da contribuição incidente na forma do inciso I, “a”, do caput, contribuição específica incidente sobre a receita ou faturamento definirá a forma da sua não-cumulatividade⁶⁴.”

Trata-se da previsão constitucional de se substituir, total ou parcialmente, a contribuição incidente sobre a folha de pagamentos (prevista na alínea *a*) pela contribuição incidente sobre a receita ou faturamento (prevista na alínea *b*).

⁶⁴ Na redação final da Emenda Constitucional a matéria restou prevista da seguinte forma:

“§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

Conforme a exposição de motivos da PEC 41/2003, a inclusão do referido parágrafo decorreu da necessidade de se reduzir a carga tributária incidente sobre a folha, para com isso incentivar a formalização das relações de trabalho, bem como estimular os setores intensivos em mão-de-obra, ambos os objetivos no sentido de uma maior empregabilidade. Além disso, o autor da emenda ressalta que uma tributação não-cumulativa sobre a receita seria passível de desoneração no caso das exportações, aumentando assim a competitividade das empresas brasileiras.

Nesse mesmo sentido, sustentam Leandro Paulsen e Andrei Velloso:

As preocupações com a carga tributária sobre a folha de salários são constantes. Nossa Constituição elege a busca do pleno emprego como princípio da ordem econômica (art. 170, VIII, da CF), mas a elevada carga tributária, ao onerar demasiadamente a contratação de empregados, somada aos também elevados encargos trabalhistas, encarece e dificulta as contratações, além de induzir à informalidade. Daí a importância de se buscar outra matriz tributária, em que o financiamento da seguridade social não tenha o valor da folha de salários como referência.

O §13 ao art. 195 da Constituição enseja a substituição total ou parcial da contribuição sobre a folha e demais pagamentos a pessoa física (art. 195, I, *a*) pela incidente sobre a receita ou o faturamento (art. 195, I, *b*) como instrumento para a desoneração da contratação formal de trabalhadores. (PAULSEN e VELLOSO, 2019, p. 161)

A partir da Lei nº 12.546/2011, foi facultada a troca para alguns setores da economia da tributação sobre a folha, com a alíquota de 20%, para uma tributação sobre a receita, com alíquotas variando entre 1% ou 2%. Ou seja, a receita passou a funcionar como uma base de cálculo substitutiva para a folha. A lei foi promulgada com respaldo no §13º do art. 195, posteriormente revogado pela EC 103/2019, e que além de prever a troca da tributação sobre a folha pela tributação sobre a receita, tinha como principal motivo o fomento do emprego no país.

Porém, apesar da substituição, não é claro se ao longo dos anos nos quais ocorreu a troca de uma base pela outra tenham sido gerados mais empregos, pois, conforme Felipe Garcia, Adolfo Sachsida e Alexandre Xavier Ywata de Carvalho, a mera substituição de um tributo pelo outro não repercutiu no volume de empregos (GARCIA; SACHSIDA e YWATA 2018). Portanto, reitera-se o que foi sustentado ao longo desta pesquisa, no caso, de que somente mediante uma atuação sistêmica, dentro da qual uma contribuição influencie, por exemplo, no valor, alíquota ou base de cálculo de outra, será possível superar o viés tributário que influencia a empregabilidade, ao contrário de desonerações isoladas ou simples trocas de uma base por outra.

Por outro lado, a PEC 41/2003 também propôs a inclusão do parágrafo 15, no qual constava a seguinte redação:

“§ 15. Na hipótese do § 9º, a alíquota da contribuição de que trata o inciso I, “c”, deste artigo, aplicável ao lucro das instituições referidas no inciso art. 192, I, não poderá ser inferior à maior das alíquotas previstas para as entidades a elas equiparadas e para as demais empresas.”

Recapitulando, o parágrafo 9º, incluído pela Emenda Constitucional 20/98, era o que permitia a utilização de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas em razão da atividade econômica ou utilização de mão-de-obra intensiva. Portanto, o que o §15 previa era que a alíquota da contribuição sobre o lucro das instituições financeiras (Art. 192, I)⁶⁵ não poderia ser menor que a alíquota máxima fixada para os demais setores empresariais. Tal medida não se deu somente em razão dos exorbitantes lucros que as instituições financeiras auferem no Brasil, como corroborou a ideia de que as contribuições sociais também estariam sujeitas a uma progressividade de alíquotas conforme sua capacidade contributiva aumentasse.

Porém, ao chegar à comissão especial do Senado Federal, as emendas de N° 77 e 128 à PEC opinaram pela supressão do parágrafo 15, sob a justificativa de que tal medida estaria “na contramão da desejada redução da cunha fiscal sobre o *spread* bancário”, além de possuir “forte cunho ideológico, sem fundamento na justiça fiscal”⁶⁶. Data vênua a manifestação dos senadores, os seus argumentos seriam melhor compreendidos caso dissessem que na verdade visavam preservar os exorbitantes lucros dos bancos no Brasil (e não reduzir o *spread* bancário), e que o cunho ideológico do §15º não coadunava com o cunho ideológico das instituições que eles efetivamente representam.

Ao fim e ao cabo, a única alteração efetuada pela EC 42/2003 que nos diz respeito decorre da previsão de transferência da tributação incidente sobre a folha para aquela incidente sobre a receita.

3.3.4 Emenda Constitucional N°47 de 2005

O trâmite da EC 47/2005 teve início no Senado Federal mediante a Proposta de Emenda Constitucional N° 77, de 2003. Em relação ao art. 195, I e sua incidência sobre os fatores de produção, o texto inicial previa a seguinte alteração:

⁶⁵ Os incisos do Art. 192 foram posteriormente revogados pela EC 40/2003, que estabeleceu ser de competência de Lei Complementar a previsão de quais entidades integram o Sistema Financeira Nacional.

⁶⁶ Diário do Senado Federal n° 187 de 2003 – Pg 36299 – Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/1218?sequencia=31>

“§9º. As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural ou circunstancial do mercado de trabalho.”

A inclusão do “porte da empresa” e da “condição estrutural ou circunstancial do mercado de trabalho” como critérios aptos a diferenciar as alíquotas ou bases de cálculo das contribuições sobre a folha, faturamento / receita e lucro se deu no sentido de flexibilizar a incidência deste tributo sobre as distintas realidades produtivas. O parágrafo foi aprovado no Senado sem alterações e a proposta seguiu para a Câmara dos Deputados, onde foi recebida como PEC 227/2004.

Porém, na Câmara dos Deputados, o entendimento do relator da comissão especial foi no sentido de que o termo “circunstancial”, induziria “uma falta de rigor e uma instabilidade incompatíveis com as necessidades permanentes de financiamento da previdência social” (BRASIL, 2004, p.18) o que resultou na promulgação da Emenda 47/2005 sem o referido termo.

Entende-se que a expressão “circunstancial” talvez fosse de valia no contexto aqui analisado, no caso, o de uma rápida automatização de funções atualmente realizadas por empregados. Conforme retratado no capítulo 1, com o tempo novas funções são criadas e os trabalhadores se recapacitam para novos postos, porém, durante a circunstância da transição tecnológica medidas específicas talvez tenham de ser tomadas.

3.3.5 Emenda Constitucional N° 103 de 2019

Por último, no que diz respeito a EC 103/2019, apresentada à Câmara dos Deputados como Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 06/2019 e conhecida sobre a alcunha de “Reforma da Previdência” há duas alterações que nos interessam. A primeira diz respeito a uma nova redação do §9º do art. 195 da CF, somada à revogação do §13 do mesmo artigo; enquanto a segunda versa sobre o desvinculamento de receitas da União (DRU) das contribuições destinadas a Seguridade Social.

Pois bem, o texto original da emenda estipulava o seguinte:

“Art. 195.....

§ 11-A É vedado o tratamento favorecido para contribuintes, por meio da concessão de isenção, da redução de alíquota ou de base de cálculo das contribuições sociais de que tratam a alínea “a” do inciso I e o inciso II do caput ou das contribuições que as substituam, exceto nas hipóteses previstas nesta Constituição”

Porém, a Comissão Especial da Câmara alterou o teor do §11º para incluí-lo junto ao já existente §9º, que passou a prever o seguinte:

“§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.”

Portanto, ainda seria possível tributar, mediante alíquotas diversas, empresas com alto uso do fator trabalho ou alto uso do fator capital, com uma incidência reduzida sobre a folha de pagamentos da primeira, ou majorada sobre o lucro da segunda, a depender da utilização intensiva de mão de obra ou da condição estrutural do mercado de trabalho. Entretanto, a substituição da contribuição sobre a folha por outra incidente sobre uma base diversa, a exemplo do que havia sido feito anteriormente, não mais seria possível. Isso indica que, para uma eventual busca do equilíbrio e eliminação do viés tributário, o caminho possível perpassa por incidências com alíquotas variadas sobre empresas estruturadas de forma diversa, ao invés de desonerações isoladas e/ou trocas de uma base por outra.

Por fim, a Emenda Constitucional alterou o artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, anteriormente responsável por concentrar recursos no orçamento da União em detrimento do orçamento da Seguridade, para estipular o seguinte:

“Art. 2º O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 76.

§ 4º A desvinculação de que trata o caput não se aplica às receitas das contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social."

Portanto, ainda que o quarto capítulo verse sobre a destinação do produto das contribuições sociais previstas no art. 195, I, qual seja, a Seguridade Social, não irei adentrar no prolongado desvio de verbas realizado pela União. Entendo que, por se tratar de um tributo cujo produto é previamente vinculado, é importante analisar não só as bases sobre as quais ele incide, como também a instituição para qual é destinado o montante arrecadado e seus efeitos na sociedade.

CAPÍTULO 4 – A DESTINAÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL

Ao longo desta pesquisa foram analisados, em um primeiro momento, os efeitos da sobreposição de um fator produtivo sobre o outro, bem como o papel da Seguridade Social neste processo; em seguida, buscou-se demonstrar como a manutenção financeira e atuarial dessa Seguridade, em especial da previdência, não raro gera vieses indesejados nas ações do contribuintes; por último, as contribuições sociais foram apresentadas como um instrumento tributário que viabilizaria uma tributação equilibrada sobre os fatores produtivos e, consequentemente, um financiamento perene da Seguridade. Agora, o foco recairá sobre a destinação do produto arrecadado, a instituição para qual os valores pagos a título de contribuição e com base na norma de competência constante no art. 195, I, devem ser direcionados. Se a destinação à seguridade faz parte da *essência* desta contribuição social, esta pesquisa não poderia terminar sem antes tecer algumas considerações a respeito dessa instituição.

Pois bem, conforme previsto no art. 194 da Constituição, a Seguridade Social é composta pela saúde, previdência e assistência social. A saúde, direito de todos e dever do Estado, deve ser promovida, protegida e recuperada mediante ações e serviços de acesso universal e igualitário (art. 196). Já a previdência busca auxiliar aqueles que se encontram em situação de incapacidade, temporária ou permanente, para o trabalho ou em idade avançada, bem como as mães e gestantes, os desempregados, os segurados de baixa renda e, por fim, os companheiros, cônjuges ou dependentes do segurado que faleceu (art. 201). A assistência social, por sua vez, é destinada a quem dela necessitar, sem necessidade de contribuição prévia, sendo voltada à proteção da família, crianças e adolescentes carentes, à integração ao mercado de trabalho, ao auxílio às pessoas portadoras de deficiência, além de responsável por pagar um salário-mínimo mensal aos deficientes ou idosos carentes (art. 203).

Ao conter as previsões acima elencadas, a Constituição de 1988 não teceu simplesmente uma carta de boas intenções, mas buscou criar um sistema que mitigasse a desigualdade social tão comum ao cotidiano brasileiro. Instituiu os meios pelos quais a miséria, a fome e a doença seriam combatidas, sendo a Seguridade a pedra base para tanto. Em suma, a “lei das leis” coloca como tarefa do Estado brasileiro a promoção do bem-estar e da dignidade humana de todos os seus cidadãos, sendo a Seguridade um dos pilares, e talvez o principal, para se atingir este

objetivo⁶⁷. Nesse sentido, Misabel Derzi aponta que apesar de não caber à Seguridade a erradicação da desigualdade, mas tão somente atenuá-la, sua criação é uma das grandes conquistas sociais, sendo que a opção do constituinte por uma “Seguridade Social pública, universal e redistributiva é a única coerente com os objetivos de edificação de uma sociedade justa e solidária, com a igualdade de oportunidades e erradicação da pobreza.” (DERZI, 1995, p.170)

Feitas essas considerações iniciais, serão abordadas três ideias neste capítulo. A primeira é a percepção das transferências governamentais à Seguridade como despesas do governo federal, comumente apresentadas como vultosos gastos orçamentários destinados a custear a previdência, assistência e saúde, sem que a análise vá além disso. Em segundo lugar, é analisada a suposta regressividade das contribuições incidentes sobre a produção, em especial aquelas que se assemelham aos impostos sobre o consumo, dada a sistemática da não cumulatividade. Por fim, busca-se desenvolver a ideia de uma exação tributária que estimule o crescimento de sua própria base de incidência, em outras palavras, um tributo que não desestimularia, necessariamente, o ato tributado.

4.1 O Valor da Seguridade

Existem diferentes formas de se medir a riqueza de um país, porém, a mais utilizada é o cálculo do seu Produto Interno Bruto (PIB). Para tanto, existem três metodologias que, apesar de suas diferenças, devem chegar ao mesmo valor. A título de exemplo, o cálculo do PIB pela metodologia da demanda se dá mediante a soma do consumo privado, consumo público, investimentos realizados pelas empresas, exportações e, do resultado, é deduzido o valor das importações.

Por sua vez, a instituição responsável pelo cálculo do PIB brasileiro, no caso, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), ressalta que o PIB seria apenas um indicador econômico, devendo ser analisado em conjunto com diversos outros. Entretanto, não raro o PIB de um país é visto isoladamente como uma representação fidedigna de sua riqueza, desenvolvimento e bem-estar dos cidadãos. Essa visão não somente é incorreta, uma vez que incompleta, como se presta a diminuir, em muito, a importância do setor público e suas instituições (MAZZUCATO, 2018).

⁶⁷“A seguridade social é o melhor instrumento que o engenho humano soube produzir para a conquista do bem-estar coletivo. Demonstrem essa assertiva os inúmeros exemplos de Estados contemporâneos que, edificando seus esquemas protetivos com base nas diretrizes da seguridade social, alcançaram a prosperidade e a paz.” (BALERA, 1989, p. 11)

O cálculo do PIB, ou seja, a soma de todos os bens e serviços produzidos e consumidos em um país, confunde-se com a teoria monetarista, para a qual o preço de um produto indicaria o seu valor. De forma simples, se um bem é ofertado a R\$ 100,00 e adquirido por este preço, logo o seu valor para a sociedade equivale a R\$ 100,00, sendo tal montante acrescido ao PIB. Porém, se um bem ou serviço é fornecido gratuitamente pelo Estado, por exemplo, assistência social ou saúde, sua percepção econômica para cálculo do PIB é zero, não havendo um “preço” que indique o acréscimo de “valor” realizado pelo Estado. Dessa forma, o que é computado no PIB é somente o gasto estatal, ou seja, o preço dos bens e serviços consumidos pelo governo⁶⁸.

É claro que, conforme ressaltado acima, o PIB é um mero indicador e a teoria monetarista uma mera teoria, não sendo representações ideais da realidade. Mas a forma como descrevemos determinadas realidades alteram a percepção que temos sobre elas, as palavras que utilizamos importam. Se a Seguridade Social e seus desdobramentos, como o Sistema Único de Saúde (SUS), são apresentados como meros gastos governamentais, incapazes de gerar valor econômico, uma vez que gratuitos, corremos o risco de subestimar a importância dessa instituição. Conforme Mariana Mazzucato:

“Muitas atividades do governo não são vendidas a preços de mercado: isto é, preços que pagam por todos os custos de produção (incluindo salários, aluguel, juros, royalties, bem como insumos para a produção) e geram lucros para uma empresa do setor privado. Em vez disso, as atividades do governo são fornecidas a preços mais baixos, “não de mercado” – ou até mesmo gratuitamente. Considere escolas, universidades financiadas pelo estado, saúde pública, transporte público, parques, recreação e artes, serviços de polícia e bombeiros, tribunais, proteção ambiental, como prevenção de enchentes e assim por diante. Esses bens são amplamente financiados por impostos ou dívidas. Dados esses preços mais baixos, a maneira usual de calcular o valor agregado para uma empresa não funciona com as atividades do governo. Vamos lembrar que o valor adicionado é normalmente o valor da produção menos os custos dos insumos intermediários usados na produção. O valor adicionado por uma empresa é basicamente o salário dos trabalhadores mais o superávit operacional da empresa, este último amplamente semelhante ao lucro operacional bruto em termos de contabilidade empresarial. Portanto, somar os preços não mercantis das atividades do governo provavelmente mostrará um menor valor agregado, porque eles são definidos com um objetivo diferente e não comercial: fornecer um serviço ao público. Se os preços não mercantis do produto forem menores do que os custos totais dos insumos intermediários, o valor adicionado até mesmo aparecerá como negativo - as atividades do governo 'subtrairiam' o valor. No entanto, não faz sentido dizer que professores, enfermeiras, policiais, bombeiros e outros

⁶⁸Há ainda quem discorde dessa inclusão, uma vez que o dinheiro gasto pelo governo, por decorrer em sua maior parte de receitas derivadas, seria proveniente de valores já computados no PIB. Em outras palavras, a mesma riqueza seria contada duas vezes.

destroem valor na economia. Claramente, um critério diferente é necessário.” (MAZZUCATO, 2018, p. 87, tradução nossa⁶⁹).

Em outras palavras, não sendo interesse do Estado ofertar bens e serviços a um preço maior do que foi gasto em sua produção, resta a percepção de que nenhum valor teria sido agregado pelo setor público. Assim, tais processos são retratados como meros gastos governamentais ou, quando muito, que o valor gerado para a sociedade se equivaleria ao montante monetário despendido pelo Estado.

Não se pretende aqui apresentar uma nova metodologia para se calcular o valor gerado pelo setor público e, conseqüentemente, seu computo no PIB, tampouco é desconhecida a dificuldade de se atribuir valor a algo que não pela sistemática dos preços. Entretanto, ao enxergarmos os recursos direcionados a Seguridade Social como meros gastos, não havendo um acréscimo de valor a ser computado no PIB, fortalecemos, ainda que involuntariamente, os discursos de ineficiência do setor público, dado a sua suposta dispendiosidade e improdutividade, enquanto resta obscurecida a geração de valor econômico e social para a coletividade. Entender, por exemplo, que a quantia direcionada à saúde é um gasto do qual não há um subsequente acréscimo de valor, é colocar o governo na posição de consumidor final, de destinatário do serviço, um consumo igual ao consumo privado realizado pelas famílias. Porém, a cadeia de produção prossegue na medida que não é o governo, mas sim a população em geral que usufrui de tais serviços, porém não em uma sistemática de mercado. Ou seja, o valor agregado não é refletido no preço do bem ou serviço.

Ao mudarmos a abordagem, descrevendo a Seguridade como uma instituição que gera um valor para toda sociedade, não só social, mas também econômico, toda uma série de percepções a respeito dessa instituição são alteradas. Por exemplo, a análise dos tributos que financiam a Seguridade deve terminar no ato de destinação do montante arrecadado, ou o valor decorrente

⁶⁹ Tradução feita pelo autor. No original: “A lot of government activities are not sold at market prices: that is, prices that pay for all production costs (including wages, rent, interest, royalties as well as inputs into production) and yield a profit for a private-sector business. Instead, government activities are provided at lower, ‘non-market’ prices—or even for free. Consider schools, state-funded universities, public healthcare, public transport, parks, recreation and the arts, police and fire services, the law courts, environmental protection such as flood prevention and so on. These goods are largely financed by taxes or debt. Given these lower prices, the usual way of calculating value added for a business doesn’t work with government activities. Let’s recall that value added is normally the value of output minus costs of intermediate inputs used in production. The value added by a business is basically workers’ wages plus the business’s operating surplus, the latter broadly similar to gross operating profit in business accounting terms. So adding up the non-market prices of government activities is likely to show less value added, because they are set with a different, non-commercial objective: to provide a service to the public. If the non-market prices of the output are lower than the total costs of intermediate inputs, value added would even show up as negative—indeed, government activities would ‘subtract’ value. However, it makes no sense to say that teachers, nurses, policewomen, firefighters and so on destroy value in the economy. Clearly, a different measurement is needed.”

da existência do seguro social deve ser levado em conta? Se fosse outra a destinação dos recursos arrecadados com as contribuições, por exemplo, para a infraestrutura de transportes financiada mediante a CIDE-combustíveis, desde que a vinculação prevista na norma instituidora fosse respeitada, em nada alteraria a análise do tributo?

Nos parece que essa é uma visão limitada do instrumento tributário, uma visão dogmática e tecnicista que deixa de analisar o “porquê” da existência daquele tributo e quais os impactos deste na sociedade. Uma Seguridade Social bem financiada é responsável pelo amparo financeiro de milhões de brasileiros, mediante o pagamento de pensões e auxílios, bem como a manutenção da saúde da população em geral. O valor gerado pela Seguridade não é só social, dado que intimamente ligado a dignidade da pessoa humana, mas também econômico, posto que uma população miserável e doente prejudica, e muito, o crescimento de qualquer economia. Por todo o exposto, tem-se que tais valores devem iluminar as contribuições sociais do art. 195, I quando da sua análise.

4.2 Da progressividade, ou regressividade mitigada, das contribuições sociais

É lugar comum na doutrina tributária afirmar que os impostos sobre o consumo possuem efeitos regressivos, ou seja, pessoas de baixa renda pagam proporcionalmente mais impostos incidentes sobre o consumo do que pessoas de alta renda. Isso se dá na medida em que os primeiros reverterem todo, ou grande parte, de seus proventos em consumo, enquanto os segundos conseguem poupar uma porcentagem expressiva de sua renda. Consequentemente, sobre a parcela poupada não incidem os impostos em questão. Um efeito similar é percebido nas contribuições sociais do art. 195, I, pois, dado que recaem sobre a produção, acabam por encarecer o bem ou serviço final. Em outras palavras, uma vez que a tributação encarece a folha de pagamento, reduz o lucro ou, no caso mais notório, emula a não-cumulatividade na contribuição sobre o faturamento / receita, há uma transferência do encargo financeiro-tributário do produtor para o consumidor. Por fim, se é o consumidor quem arca com o valor do tributo, observam-se os efeitos regressivos descritos acima.

Entretanto, essa noção deveria ser revista ou, ao menos, devemos nos perguntar: a regressividade do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), sobre produtos industrializados (IPI) ou sobre serviços (ISS) é a mesma das contribuições sociais? Em

específico, da contribuição social sobre o faturamento / receita?⁷⁰ Onde termina a análise de um determinado tributo que nos permite afirmar sua regressividade?

Para Murphy e Nagel, “a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos” (MURPHY e NAGEL, 2005, p.20). Ao contrário dos impostos, nos quais não há qualquer destinação do produto arrecadado previamente definida, sendo inclusive vedada a sua vinculação a órgão, fundo e despesa, faz parte da *essência* das contribuições sociais do art. 195 a sua destinação à Seguridade Social. Essa Seguridade, conforme explicado abaixo, gera um valor para a sociedade brasileira, um valor de cunho redistributivo e progressivo.

Da mesma forma que não devemos interpretar a Constituição em tiras (GRAU, 2018), tampouco podemos ignorar o capítulo e o título no qual cada dispositivo se encontra previsto. Por conseguinte, enquanto os impostos descritos acima, IPI, ICMS, ISS, fazem parte do título “Da tributação e do orçamento” pertencendo ao capítulo “Do sistema tributário nacional”, as contribuições sociais possuem parte de sua fundamentação constitucional nesta mesma seção (art. 149), porém sua complementação se encontra no título “Da ordem social”, no capítulo “Da Seguridade Social” (art. 195). Se na Constituição anterior o local no qual se encontravam previstas as contribuições foi utilizado como argumento para retirar destas seu caráter tributário, na Constituição de 1988 o fato de pertencerem à ordem social parece não importar quando da análise de sua regressividade. Não condiz com uma boa interpretação constitucional desconsiderar o lugar no qual cada dispositivo se encontra inserido, caso contrário, as divisões em ordens e títulos seriam desnecessárias. Entretanto, não se pretende dizer com isso que a CF deva ser interpretada de forma recortada, mas sim que os tributos descritos na ordem social não devem ser interpretados somente com os preceitos da ordem tributária e que, portanto, a regressividade daqueles deve ser averiguada de forma diversa destes.

Misabel Derzi aponta que o conceito de transferência, típica dos impostos, não se confunde com a destinação das contribuições. Enquanto tal destinação é vinculada a um gasto real e, no que tange as contribuições do art. 195, compõe receita própria da Seguridade, as transferências seriam um fluxo de moeda para um terceiro, podendo ou não ser a Seguridade, e não havendo uma necessária contraprestação em bens ou serviços (DERZI, 1989). Ou seja, ainda que os valores arrecadados com os impostos sobre o consumo fossem transferidos para a Seguridade,

⁷⁰ Comumente o PIS e COFINS são colocados ao lado do IPI, ICMS e ISS como tributos sobre o consumo, o que não só corrobora a afirmação de que são igualmente regressivos, como naturaliza a invasão, pela União, de bases tributárias atribuídas a outros entes federados.

não haveria nenhuma prestação efetiva de bens e serviços vinculada a tal ato, o que não pode ser dito sobre as contribuições sociais “sobre o consumo”. Os valores arrecadados com a tributação do faturamento/receita não são transferidos à Seguridade, pois são receitas desta desde o momento de sua instituição / incidência, sendo indissociavelmente atrelados a um gasto real e a uma efetiva prestação de serviço ou fornecimento de um bem. Ainda nesse sentido, Derzi aponta que as contribuições também se diferem dos impostos com destinação específica, pois ainda que haja erro em sua aplicação, tais impostos não conferem ao contribuinte o direito de restituição, dado ser a destinação de receitas uma relação de natureza administrativo-financeira. Por sua vez, nas contribuições, não havendo “vantagem decorrente da atuação do Estado relativamente ao obrigado, não há o que pagar, não surge o dever, não surge a obrigação” (DERZI, 1989, p. 226)

Em síntese, ao analisarmos as contribuições sociais, em especial a sua regressividade, não devemos ignorar sua destinação, tampouco os seus efeitos sobre a “ordem social”. E quais seriam os efeitos da existência da Seguridade Social na ordem social?

Conforme Marta Arretche, a redução da desigualdade econômica no Brasil entre 1984 e 2015, excluída da análise o 1% mais rico, decorreu, em maior parte, da inclusão na CF de 1988 dos *outsiders* (aqueles sem um vínculo de emprego formal) ao sistema protetivo Seguridade (saúde gratuita, BPC, transferências da assistência social etc) somada a um aumento real do salário-mínimo. Ou seja, uma parcela expressiva da população brasileira não precisava mais contar com um trabalho formal para fazer *jus* às transferências monetárias realizadas pela Seguridade. Ademais, cumpre ressaltar que o aumento do salário-mínimo, além de elevar o piso salarial de diversos empregados, teve um maior impacto na redução da desigualdade na medida em que diversos benefícios da Seguridade são indexados a ele⁷¹ (ARRETCHE, 2018).

Ainda dentro da redistribuição realizada pela Seguridade Social, porém de uma perspectiva tributária, Misabel Derzi aponta que:

“O programa Bolsa Família é, a rigor, plenamente misto. Seu caráter assistencial não se perde, pois somente é pago às famílias de baixíssima renda que, certamente, não auferem quantia suficiente e indispensável à

⁷¹ Nesse mesmo sentido, Pochmann aponta que “em 2008, por exemplo, a força dos benefícios da previdência e da assistência associada à elevação do valor do salário-mínimo evitou que quase 45% dos brasileiros se encontrassem na condição de pobreza extrema” (POCHMANN, 2014, p.67). Posteriormente, o autor ressalta que “tendo em vista que o valor do piso nacional de remuneração foi objeto de forte elevação real em seu poder aquisitivo em período recente (primeira década do século XXI), os efeitos positivos disso agiram não somente entre os ocupados, mas também entre os inativos beneficiados pelas políticas de garantia de renda. Isso porque o valor do salário-mínimo serve de indexador também para o piso da previdência e da assistência social, do seguro-desemprego, entre outros.” (POCHMANN, 2014, p.117)

manutenção da vida. Entretanto, deveria configurar ainda reparação parcial da alta regressividade do sistema tributário brasileiro e possibilitar devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica que, no entanto, suportam o ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias e dos serviços de alta necessidade que adquirem. (...)

Se a Constituição determina que os tributos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica de cada um, é direito daqueles que pagam os impostos, sem qualquer disponibilidade econômica para isso, obter a devolução do montante injustamente transferido aos cofres públicos.” (DERZI, 2014, p. 42 e 49)

Ou seja, o programa assistencial “bolsa família”, ou qualquer outra alcunha que venha a ter, não seria uma transferência de renda discricionária realizada por motivos políticos ou de caridade. Na verdade, seria uma forma de mitigar⁷² a regressividade do sistema tributário brasileiro, uma característica não só injusta como incondizente com a Constituição Federal de 1988. Visto dessa forma, por não se tratar de uma transferência monetária discricionária, mas sim um direito do beneficiário, não seria passível de ser extinguido / reduzido por administrações políticas subsequentes.

Entretanto, apesar de concordar com a análise realizada por Misabel Derzi, me volto para a ideia sustentada anteriormente, de que os tributos do art. 195, I, em especial aqueles que incidem sobre o faturamento e receita mediante a sistemática da não cumulatividade, não seriam tão regressivos quanto os impostos incidentes sobre o consumo. O valor arrecadado com essas contribuições é constitucionalmente vinculado à Seguridade Social, que compreende a assistência social e, conseqüentemente, o programa Bolsa-família. O pagamento da COFINS, por exemplo, não configura uma mera transferência monetária propiciada por um tributo, ou seja, uma entrega compulsória de moeda de empresas e empregadores para o Estado que, dentro de sua discricionariedade, opta por aplicar tal valor na Seguridade Social. O pagamento, na verdade, possui uma destinação compulsória, que desde a instituição do tributo é vinculada a uma efetiva prestação de bens e serviços por parte da Seguridade, cujo resultado é uma redução da regressividade do sistema tributário.

Em outras palavras, me valendo do exemplo acima, mas não restrito a ele, tem-se que o dinheiro pago pelo programa Bolsa-família não surge num passe de mágica, ele advém, dentre outras

⁷² Isso no caso de famílias que auferem alguma forma de renda além dos benefícios pagos pelo Estado e, portanto, pagam tributos sobre o consumo sem que tenham capacidade econômica para tanto. No caso de pessoas que dependem integralmente dos auxílios fornecidos pelo Estado não é sequer possível falar em mitigação da regressividade do Sistema Tributário, mas somente em subsistência.

fontes, das contribuições vinculadas à Seguridade⁷³. Se o referido programa for visto como um direito do beneficiário para a redução da regressividade do sistema tributário brasileiro, sendo inclusive uma medida de justiça, sua fonte de financiamento não poderia ser vista como uma medida promotora de injustiças e regressividade⁷⁴. Ainda que a tributação seja, *a priori*, regressiva, o pagamento efetuado pela Seguridade não o é, e nas palavras de Murphy e Nagel: “uma carga tributária associada a uma transferência equivalente não é, nesse sentido, uma carga de modo algum” (MURPHY e NAGEL, 2005, p.20). Isso não quer dizer que não haja formas melhores de financiar a Seguridade do que se tributando o faturamento ou receita, mas sim que há uma diferença na regressividade das contribuições incidentes sobre tais bases e a regressividade dos impostos sobre a circulação de mercadorias, produtos industrializados e serviços.

Tratá-los como se fossem a mesma coisa, uma tributação sobre o consumo, possuindo inclusive os mesmos efeitos regressivos, não só cristaliza a invasão da União a uma base alheia a sua competência constitucional, como obscurece o importante efeito social e redistributivo promovido pelas contribuições sociais destinadas a Seguridade.

4.3 Um tributo que impulsiona sua própria base de incidência

Por fim, sustenta-se aqui uma ideia de cunho mais econômico do que tributário, mas que ajuda a compor a imagem que se buscou desenvolver neste capítulo, no caso, a de incluir os efeitos proporcionados pela Seguridade quando da análise das exações previstas no art. 195, I.

No início desta pesquisa, foi apontado que os fatores de produção capital e trabalho sobrepõem-se um ao outro dentro de um sistema produtivo capitalista. Quando o primeiro, capital, ganha prevalência sobre o segundo, trabalho, são observados efeitos indesejados, como o aumento do desemprego e do subemprego. Em razão disso, há sistemas como o da Seguridade que visam auxiliar aqueles prejudicados por essa referida sobreposição. Tais sistemas têm seu financiamento fortemente atrelado à tributação do trabalho e, no caso brasileiro, também ao capital, de modo a permitir um financiamento perene independentemente do fator produtivo que tenha preponderância dentro do contexto nacional.

⁷³ Conforme aponta Marciano Seabra Godoi: “Os R\$ 27 bilhões gastos em 2015 para atender a 14 milhões de famílias no Programa Bolsa Família provieram naturalmente de tributos. É mais exato afirmar que esses recursos recolhidos por pessoas físicas e jurídicas se destinaram a “custear a máquina estatal” ou afirmar que se destinaram a prover segurança alimentar à parcela mais pobre da população brasileira?” (GODOI, 2017, p. 7)

⁷⁴ Entretanto, Misabel Derzi alerta que “nem a fundamentação formal e oficial do Programa enfoca-o como devolução de tributos injustamente arrecadados dos mais carentes, nem tampouco os próprios beneficiados por ele parecem demonstrar consciência sobre essa possível conotação.” (DERZI, 2014, p. 12)

Pois bem, tratou-se da produção e do auxílio destinado àqueles que são alijados desse sistema produtivo e, principalmente, do tributo que incide sobre esta produção. Entretanto, não só de produção e, conseqüentemente, oferta, se faz uma economia capitalista, dado que ambas somente existem na medida em que haja uma demanda igual ou maior. E de que forma isso se relaciona às contribuições previstas no art. 195, I?

Qualquer empresário ou empresa que produza no país, provavelmente se valerá de dois fatores produtivos, trabalho e capital. O valor gerado pelo trabalho é representado pela folha de pagamentos, enquanto o valor gerado pelo capital retorna ao detentor deste, a empresa ou empresário, na forma de lucro. Dado que nem todo o valor gerado pelo trabalho é de fato pago aqueles que o exercem, haja vista a apropriação da mais valia, bem como o lucro é sujeito a diferentes representações contábeis, tem-se a receita ou faturamento como um meio para se preencherem as lacunas arrecadatórias.

Sobre essas três bases intimamente relacionadas ao processo produtivo, salário, lucro e faturamento/receita, incidem contribuições sociais destinadas à Seguridade cujo encargo compete ao empregador ou a empresa. Tal fato, somado a ideia de que a tributação desestimula o ato tributado, leva à noção de que as contribuições sociais desincentivam a empregabilidade, caso recaiam sobre o trabalho, ou o investimento, caso recaiam sobre o lucro, faturamento ou receita. Portanto, no processo de circulação de capital, as contribuições sociais do artigo 195, I da CF seriam, em tese, um entrave tributário na fase de produção, repercutindo, inclusive, no preço do produto.

Todavia, o processo de circulação não termina após a produção de um determinado bem ou serviço, pois é necessário que este seja comercializado, que haja demanda, por parte dos consumidores em relação aos bens e serviços ofertados pelos produtores. Conforme Mazzucato: “Qualquer mercadoria que não seja vendida não terá utilidade para um capitalista, independentemente de quanto ele ou ela explore os seus trabalhadores, pois nenhuma mais-valia foi realizada.”⁷⁵ (MAZZUCATO, 2017, p. 53). Nesse mesmo sentido, David Harvey aponta que é uma contradição do modo de produção capitalista a tentativa de reduzir os trabalhadores ao mínimo do seu preço, inclusive substituindo-os por automação, quando esses

⁷⁵ Tradução feita pelo autor. No original: “Any unsold commodity will therefore be of no use to a capitalist, regardless of how much he or she exploits his or her workers, because no surplus value is realized”

são extremamente necessários à cadeia de produção capitalista no papel de consumidores⁷⁶ (HARVEY, 2016).

Ainda, mais grave do que a redução da capacidade de consumo de um trabalhador, é a impossibilidade de consumo de um indivíduo em razão deste não mais se encontrar inserido no processo produtivo. Em outras palavras, um indivíduo que não recebe renda, lucro ou salário, não possui os meios econômicos para figurar como consumidor e, portanto, deixa de compor parte da demanda tão necessária aos produtores.

Entretanto, tem-se que a Seguridade Social auxilia em grande parte aqueles que foram alijados do processo produtivo, seja por questão da idade avançada, seja em razão de uma doença ou invalidez, seja porque no período estão se dedicando a criação dos filhos ou se encontram temporariamente desempregados. Em todos esses exemplos, e nos diversos outros que poderiam ser citados, os indivíduos não mais integram a cadeia de produção e, em razão disso, não mais recebem pagamentos pela venda de sua força de trabalho. Contudo, os pagamentos efetuados a estes pela Seguridade Social não os auxilia de uma forma abstrata, filosófica, imaterial ou moral, na verdade, os reintegra ao processo de circulação de capital, porém na qualidade de consumidores.

Em resumo, tem-se um tributo que incide sobre os retornos econômicos do processo produtivo, cujo produto é destinado à Seguridade Social que, por meio de seus repasses, (re)integra diversas pessoas a esse mesmo processo, porém na qualidade de consumidores. Note-se que não se refere aqui às vantagens percebidas pelos beneficiários diretos da Seguridade, mas sim às vantagens dos capitalistas como beneficiários indiretos, dado sua dependência de uma demanda efetiva por parte dos consumidores⁷⁷.

Em uma análise histórica, Marina Marinho ressalta que uma das políticas empreendidas pelo *New Deal* foi reformar a Seguridade Social estadunidense, para que esta provesse subsídios e pensões aos desempregados, idosos e veteranos de guerra visando “estimular a demanda efetiva entre as classes trabalhadoras e evitar o colapso da ordem capitalista” (MARINHO, 2019, p.38). Portanto, sendo os consumidores tão necessários quanto os produtores, pois de nada adianta a

⁷⁶ Essa é uma contradição do modelo capitalista, mas uma contradição perceptível somente na análise macroeconômica. Individualmente, cada capitalista tentará extrair o máximo de lucro possível, dado que o deliberado aumento do salário de seus funcionários não resultaria, necessariamente, na compra de seus próprios produtos. Dessa forma, por se tratar de uma questão macroeconômica, caberia ao Estado, mediante implementação de suas políticas, enfrentá-la e não a um empregador ou empresa individualmente considerados que, por meio do aumento do salário de seus funcionários, tentaria aumentar o seu mercado consumidor.

⁷⁷ Não se adentra aqui na economia financeira, cujo crescimento pode prescindir de consumidores.

oferta se não há demanda, em que medida as contribuições sociais do art. 195, I seriam efetivamente um entrave ao ciclo produtivo? Em outras palavras, o nível de emprego e o lucro empresarial, intimamente atrelados à arrecadação da contribuição sobre a folha de pagamento e sobre o lucro, cresceriam em razão do aumento da demanda efetiva. Se a Seguridade Social, por meio de suas transferências, aumenta o número de consumidores, estaria ela influenciando o aumento das bases de incidência da contribuição do art. 195, I? Adianta-se que há um contrassenso constante na proposta de se tributar uma ponta (produção) para financiar a outra (demanda) e que este será tratado ao final.

A ideia aqui sustentada está intimamente ligada à teoria de gerenciamento da demanda efetiva, desenvolvida por Keynes em seu livro “Teoria Geral do emprego, do juro e da moeda”, no qual o autor apresenta a tese de que o nível de emprego em uma dada comunidade é determinado por sua propensão para o consumo e o montante de novos investimentos. Para Keynes, “a insuficiência de demanda efetiva inibirá o processo de produção” (KEYNES, 2012, p.26).

Diferentes variações da teoria acima apresentada foram adotadas ao longo do século XX, o que ficou conhecido como modelo keynesiano. Neste, a demanda era gerenciada pelo governo em tempos de recessão, durante os quais o Estado se endividaria visando estimular a economia através de seu gasto. A estabilidade gerada por essa política nos países onde foi implementada possibilitou que uma massa de trabalhadores ganhasse confiança na perpetuação de sua condição econômica e, por consequência, passasse a converter uma maior parte de sua renda em consumo. Ao contar com uma demanda efetiva estável ou crescente, os produtores também se beneficiaram, posto que tinham assegurado os seus lucros e sentiam-se mais propensos a investir.

Mas o que funcionou para tempos de recessão, não teve o mesmo efeito em tempos de estabilidade e crescimento, na medida em que o gasto governamental não se mostrava tão necessário como antes. Entretanto, o referido gasto se manteve alto, uma vez que a retirada do Estado da economia era visto como altamente impopular e, conseqüentemente, capaz de gerar prejuízos políticos nas eleições subsequentes. Ao fim, “o crescimento da máquina estatal acabou levando ao descontrole das finanças públicas, e o aumento recorrente de tributos gerou insatisfação com o nível considerado insuficiente do serviço prestado” (MARINHO, 2019, p 39). Em outros termos, o aumento do endividamento público, somado ao gigantismo estatal, a perda de eficiência, a estagnação do crescimento e ao aumento da inflação levaram à substituição do modelo keynesiano.

Com a mudança de paradigma econômico, por volta de 1980, diversos Estados reduziram seu papel na economia, relegando a maior parte desta a atores privados, enquanto assumiam o papel de controlar a inflação e regular determinadas práticas econômicas. Tem início, assim, a vigência do paradigma neoliberal, já retratado no capítulo 01. Entretanto, a necessidade de proporcionar confiança e estabilidade às pessoas para que estas consumissem persistiu, dado que a necessidade de consumidores (demanda) é uma característica do capitalismo e não da política econômica da vez. A solução para tanto foi o que Colin Crouch chamou de Keynesianismo privado, marcado pelo crescimento do mercado de crédito para pessoas de renda média e baixa e dos mercados de futuros e de derivativos para os de alta renda. “Ao invés de governos se endividarem para estimular a economia, os indivíduos o fizeram”⁷⁸ (CROUCH, 2009, p. 390). Porém, conforme alerta Harvey, uma dívida é uma apropriação de sua produção futura e, se esta não cresce na mesma proporção de seu endividamento, tem-se a insolvência como resultado (HARVEY, 2016). Tal fato, somado a outros, levaram à crise global de 2008, marcada pela insolvência privada com as instituições financeiras e o colapso do mercado de derivativos lastreados em dívidas que não foram pagas.

Em resumo, tem-se que o consumo de massa em determinados países foi sustentado durante 30 anos por políticas de viés keynesiano, período conhecido na França como “*les trente glorieuses*”, até a crise de estagflação em meados da década de 1970. A partir de então, esse consumo passa a ser sustentado pela versão privada do Keynesianismo, caracterizada pelo aumento do endividamento privado até a sua crise, quase 30 anos depois, em 2008. Entretanto, a referida crise não foi suficiente para pôr termo ao paradigma vigente. Assim, apesar de combalido, uma vez que as alternativas não possuem o apoio necessário para sua implementação, o modelo neoliberal persiste.

No entanto, a necessidade de manter uma demanda efetiva por parte dos trabalhadores / consumidores continua. Esses, ao dependerem da renda que ganham mês a mês, não possuem o conforto e muito menos a segurança proporcionada pela riqueza acumulada, e não raro se veem propensos a poupar para um futuro incerto ao invés de consumir. Contudo, os produtores de um país necessitam que os consumidores internos adquiram os bens e serviços produzidos, dado que um bem não comercializado de nada serve ao capitalista.⁷⁹ Em suma, assim como

⁷⁸ Tradução feita pelo autor. No original: “Instead of governments taking on debt to stimulate the economy, individuals did so.”

⁷⁹ Economias voltadas para a exportação, nas quais o mercado consumidor não é interno, podem prescindir da falta de poder aquisitivo por parte de seus trabalhadores e ainda assim ver sua classe proprietária auferir altos lucros.

antes, é necessário manter um nível de confiança e estabilidade entre os trabalhadores para que estes consumam.

Feito esse hiato, retoma-se aqui a ideia desenvolvida anteriormente, de que empregadores e empresas, ao substituírem livremente o fator trabalho pelo fator capital, as vezes por motivos meramente tributários, se valem da flexibilidade característica do capitalismo, um modelo produtivo dinâmico, marcado pela livre iniciativa e que se adapta rapidamente às mudanças. Mas, ao fazerem isso, também corroem a base de consumidores que lhes conferem confiança para investir e obter lucros (além das bases de arrecadação das contribuições do art. 195, I). Essa contradição inerente ao modelo produtivo, conforme anteriormente ressaltada por Harvey, não é solucionada mediante ações individuais, ou a soma destas, posto que dificilmente haveria coordenação e interesse dos produtores para tanto. Cabe ao Estado adotar políticas no sentido de mitigar essa contradição, pois é o único que possui uma atuação abrangente o suficiente para tanto e o interesse público, ao invés de individualista, como o seu fim.⁸⁰

Por todo o exposto, talvez a solução para essa questão resida em uma Seguridade Social melhorada. A que temos agora confere uma certa segurança / estabilidade, ainda que pequena, aos trabalhadores empregados e influencia um maior consumo, pois estes sabem que caso percam sua fonte de renda (trabalho), não estarão totalmente desamparados. Por sua vez, aqueles que são alijados do processo produtivo, ao serem beneficiados pela previdência ou assistência social, retornam a este processo, porém em outra etapa da circulação de capital (realização). Em outras palavras, retornam na qualidade de consumidores, ainda que geralmente de baixo poder aquisitivo. Em certa medida, o desestímulo tributário causado pelas contribuições sobre a produção é compensado por seus repasses financeiros aos futuros consumidores, que compõem parte essencial do processo na figura da “demanda efetiva”.

Entretanto, seria um contrassenso tentar sustentar a manutenção de uma demanda efetiva somente com base na tributação da produção, pois esta tende a encarecer o bem ou serviço ofertado. Caso a ideia seja a de assegurar um consumo em massa por meio de transferências monetárias realizadas pelo governo, o que poderia ser chamado de uma renda básica, seriam necessárias outras fontes de financiamento / tributação além da produção (*e.g* renda da pessoa

⁸⁰Conforme Keynes: “A mais importante agenda do Estado não diz respeito às atividades que os indivíduos particularmente já realizam, mas às funções que estão fora do âmbito individual, àquelas decisões que ninguém adota se o Estado não o faz. Para o governo, o mais importante não é fazer coisas que os indivíduos já estão fazendo, e fazê-las um pouco melhor ou um pouco pior, mas fazer aquelas coisas que atualmente deixam de ser feitas.” (KEYNES, 1926, p.8)

física, herança e economia financeira). Mas nem por isso podemos ignorar o papel, ainda que pequeno, que a Seguridade exerce em nosso país ao beneficiar tanto os segurados quanto os produtores. A segurança da manutenção da vida, mesmo em momentos de adversidade ou em idade avançada, conferida aos primeiros (segurados), permite, ainda que minoritariamente, a manutenção de confiança dos segundos (produtores) quanto aos seus lucros e investimentos. Parte dos valores pagos pela Seguridade estimula a criação de empregos, o auferimento de lucros e a geração de faturamento / receita, bases de incidência da contribuição do art. 195, I e cujos valores retornarão à Seguridade. Esse efeito circular não é eterno, mas nem por isso é inexistente, não devendo, portanto, ser ignorado.

Conforme brevemente relatado acima, a demanda efetiva já foi fomentada por meio do endividamento estatal e do crédito privado. Talvez seja o momento de ser mantida por meio de transferências monetárias propiciadas por tributos incidentes sobre os mais abastados e destinados aos menos favorecidos. Mas, antes de construir castelos no ar, é necessário fixar seus alicerces, caso contrário, eles desmanchariam antes de tornarem-se sólidos. Antes de avançarmos nas discussões de uma futura renda básica (universal) temos de valorizar o alicerce que a antecede, que é a Seguridade Social.

CONCLUSÃO

Nas primeiras décadas do século XXI, foram desenvolvidas e implementadas inúmeras inovações tecnológicas, como inteligência artificial, coleta de dados na internet, impressão 3D, intensificação da robótica etc, e a previsão é que diversas outras sejam criadas nos próximos anos. Para alguns, tais inovações caracterizam o início da quarta revolução industrial, sendo também um prenúncio de profundas alterações produtivas e sociais.

Uma característica recorrente nas três revoluções industriais predecessoras foi o crescimento da utilização de capital tecnológico produtivo, que complementou determinadas habilidades dos trabalhadores ao mesmo tempo que reduziu o valor de outras. Essa rápida e intensa alteração no modo de produzir gerou efeitos indesejáveis, como o subemprego ou o desemprego, o que, por sua vez, levou diversas sociedades a criarem instituições visando atenuá-los. Dentre essas instituições, a Seguridade Social desponta como uma importante rede de proteção coletiva, apta a resguardar aqueles que não foram beneficiados pela transição tecnológica. Logo, em um momento de mudança intensa dos fatores de produção, como o que tem ocorrido no início do século XXI, tem-se que uma Seguridade Social bem financiada é de suma importância.

Por outro lado, não cabe ao Direito aguardar passivamente a alteração da realidade cotidiana para, somente então, buscar adequar-se a ela. Essa inércia do Sistema Jurídico traz em si o risco de que este sistema se torne anacrônico e incondizente com a sociedade que busca regular. Em contrapartida, sendo o Direito um sistema que busca conferir estabilidade e segurança aos que a ele estão submetidos, suas modificações não podem ser em um ritmo que elimine a previsibilidade almejada pela lei. Diante disso, surge o desafio de se positivar um direito estável que, mesmo incidindo sobre uma realidade em constante alteração, continue a cumprir o objetivo para o qual foi criado.

Tendo esse cenário de inovações tecnológicas em mente, bem como o desafio da estabilidade do Direito, mesmo em uma realidade em constante alteração, esta pesquisa analisou as Contribuição Social previstas no artigo 195, I da Constituição de 1988, responsáveis pelo financiamento da Seguridade Social. O objetivo precípua desse tributo é fornecer um fluxo adequado de recursos para a referida instituição, de forma que esta faça frente as demandas da sociedade. Dentre essas demandas, compreendem-se aquelas provenientes das transições tecnológicas.

Entretanto, uma vez que a contribuição social do art. 195, I incide justamente sobre os retornos econômicos dos fatores de produção que estão sendo constantemente alterados, é necessário

que elas tenham uma fluidez atípica ao Direito Tributário, aptas a captarem a correta capacidade econômica de cada contribuinte, empresas e empregadores, ao mesmo tempo que os trata de forma isonômica. Em suma, deve incidir de forma equilibrada sobre os retornos econômicos dos fatores de produção, de modo a eliminar o viés tributário e preservar a livre concorrência entre os contribuintes.

Tem-se que, a depender do caso, o Direito não deve se impor sobre a realidade social desconsiderando as particularidades desta, dado ser uma relação simbiótica, de complementariedade, um influenciando o outro de forma recíproca. Portanto, sendo o Direito Tributário um ramo do direito que lida de forma constante com a economia e com as demonstrações de riqueza que ocorrem dentro desta, deveriam as exações tributárias levar em consideração a realidade social antes de incidirem de forma peremptória. Assim, num contexto de maior desemprego, a demonstração de riqueza proveniente do pagamento de salários não deve ser tratada da mesma forma que num contexto de pleno emprego, da mesma forma que uma empresa que gere lucros exorbitantes sem, contudo, empregar indivíduos, não deveria estar sujeita a uma mesma contribuição sobre o seu lucro. O desafio, entretanto, é fazer isso ao mesmo tempo em que se garante a segurança jurídica dos contribuintes.

No que tange ao tributo escolhido para análise, ou seja, a contribuição incidente sobre a folha de pagamentos, faturamento ou receita e lucro, observa-se que o constituinte elencou como bases tributáveis uma rede de signos presuntivos de riqueza, de forma que uma complemente a outra, ao mesmo tempo que direcionou o produto arrecadado para um único fim. Em outras palavras, não podendo a sociedade brasileira prescindir da Seguridade, foi necessário estruturar um sistema tributário que garantisse o seu financiamento perene independentemente do contexto produtivo. Dessa forma, seja em um momento de grande utilização do fator trabalho, seja em um momento de intenso uso do fator capital, a arrecadação e, conseqüentemente, a Seguridade, estariam resguardadas, salvo em momentos de recessão econômica, uma vez que tal financiamento decorre da produção nacional.

Essa estrutura difere de países nos quais a rede de proteção social é financiada, principalmente, por tributos incidentes sobre o trabalho. Nesses, a transição tecnológica decorrente de uma revolução industrial é vista com apreensão, pois os empregos são reduzidos e, junto com estes, a arrecadação. Ao mesmo tempo, a Seguridade Social, subfinanciada, passa a ser mais demandada pelos cidadãos. Diante disso, despontam discussões de tributos sobre a automação, sobre os ganhos de racionalização, taxas pela utilização de máquinas ou pelas demissões de

trabalhadores, dentre outros, visando complementar essa necessidade arrecadatória. Tais inovações tributárias não seriam necessárias no Brasil, conforme dito acima.

Todavia, se a previdência brasileira for vista como uma instituição apartada da Seguridade, financiada somente pelas contribuições patronais e dos segurados, tem-se, como consequência, a ascensão de discursos que alertam para um suposto déficit financeiro e atuarial. Ao mesmo tempo são desconsideradas as demais contribuições que financiam da Seguridade Social (da qual a previdência faz parte), o que facilita a desvinculação de receitas a despeito do suposto déficit previdenciário, por ser a Seguridade superavitária. Portanto, se os tributos que compõem essa rede são analisados de forma individualizada, e se cada incidência é apartada das demais, tem-se, como resultado, não só a criação de vieses tributários que beneficiam determinados contribuintes em detrimento de outros, como o incentivo a uma visão desmembrada da Seguridade. Diante disso, o objetivo deste trabalho foi conferir uma visão sistêmica à Seguridade e às contribuições, tanto em relação às suas bases, quanto em relação à destinação de seu produto, bem como evidenciar o viés descrito acima.

Mais estudos são necessários quanto à forma de se proporcionar uma arrecadação equilibrada e isonômica, posto que a presente análise se debruçou apenas sobre a esfera constitucional. Ou seja, neste trabalho, buscou-se traçar ideias de cunho geral, sem, contudo, avocar-se na posição de legislador infraconstitucional e, com isso, delinear o modo exato como as contribuições incidiriam de forma equilibrada, respeitando a isonomia entre os contribuintes e garantindo a estes segurança jurídica. A um momento futuro fica relegado o estudo de como isso poderá ser feito, se mediante alterações específicas nas leis que instituem cada contribuição ou se mediante a confecção de uma Lei Complementar tributária que, por meio de normas gerais, “costure” uma exação a outra.

Mesmo não adentrando na esfera infraconstitucional, estudos de cunho geral sobre as contribuições sociais, que tentem enxergar esse instrumento sob sua melhor luz, são necessários. Isso se dá, pois grande parte dos trabalhos feitos até agora a respeito desse tributo se voltaram para a desvinculação de suas receitas ou para afirmar, ou negar, a sua natureza jurídica tributária. Porém, são poucas as pesquisas que tentam delinear o papel das contribuições na sociedade brasileira e, ao invés de se debruçar sobre os seus aspectos negativos, valorizar os seus pontos positivos. Entende-se que uma análise puramente dogmática das contribuições tende a ressaltar suas falhas enquanto perde de vista seu papel na sociedade.

Pois bem, chegando ao fim, tem-se que em um mundo no qual as constantes alterações não beneficiam a todos, é de suma importância a manutenção de sistemas aptos a resguardar aqueles que foram preteridos. A Seguridade desponta como uma, e quiçá a maior instituição responsável pela manutenção do bem-estar coletivo. Os benefícios que essa gera para a sociedade ao instituir o sistema da previdência, uma saúde pública e ampla e a assistência social não podem ser desvinculados das suas fontes de financiamento. A existência desse tributo não se justifica por si só, uma vez que há um motivo, um objetivo, para a sua instituição, sendo a sistemática arrecadatória prevista no art. 195, I e intimamente vinculada a função da Seguridade Social.

Construir uma visão sistêmica das contribuições sociais é algo necessário para afastar destas a percepção de que se trata de um simulacro de taxa, no que tange a tributação sobre a folha de pagamentos, um acréscimo ao IRPJ, no que diz respeito a incidência sobre o lucro, e de mais um imposto sobre o consumo, no que se refere a exação sobre o faturamento ou a receita. As contribuições sociais previstas no artigo 195, I da Constituição de 1988 possuem características e sistemáticas próprias, objetivos previamente estipulados e uma importante função social, razão pela qual devem ser analisadas como o relevante e necessário instrumento tributário que são.

REFERÊNCIAS

ABBOTT R. B; BOGENSCHNEIDER B. **Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation**. Harvard Law & Policy Review, 12, 2018, p.145-175.

ARNDTS, Julian; KAPPNER, Kalle. **Taxing Artificial Intelligences**–IREF Working Paper No. 201902, 2019.

ARRETCHE, M. **Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil: A inclusão dos outsiders**. Revista Brasileira de Ciências Sociais Vol. 33 (96): 15-34, 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. Revista dos Tribunais, São Paulo,1968.

ATKINSON, Robert D. **The Case Against Taxing Robots**. Information Technology & Innovation Foundation, p. 1- 27, 2019.

AUTOR, David; SALOMONS, Anna. **Is automation labor-displacing? Productivity growth, employment, and the labor share**. National Bureau of Economic Research, 2018.

AVI-YONAH, Reuven S. **The three goals of taxation**. Tax Law Review., v. 60, p. 1, 2006.

ÁVILA, Humberto. **O postulado do legislador coerente e a não cumulatividade das contribuições**. Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, v. 11, p. 175-183, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2ª edição, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. (atualizada por SEGUNDO, Hugo de Brito Machado) Rio de Janeiro, Ed. Forense, 19ª edição. 2015.

BALEEIRO, Aliomar, DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8ª Ed. Rio de Janeiro Forense, 2010.

BALERA, Wagner. **A seguridade social na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1989, p. 47-72. Disponível em: <http://www.balera.com.br/wp-content/uploads/2018/03/A-seguridade-Social-na-Constituic%C3%A7%C3%A3o-de-1988-%E2%80%93-Wagner-Balera_.pdf>. Acesso em: 09 set. 2020.

BANERJEE, Abhijit V.; DUFLO, Esther. **Boa economia para tempos difíceis**. Editora Zahar, 2020.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle**. 2ª. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BECK, Ulrich. **Sociedade de Risco Mundial-em busca da segurança perdida**. Edições 70, 2018.

BEVERIDGE, William. **Social insurance and allied services**. 1942. Disponível em: <https://www.scielosp.org/pdf/bwho/2000.v78n6/847-855>. Acesso em: 02/02/2021.

BRASIL. Congresso Nacional. **Comissão Especial – Proposta de Emenda à Constituição Nº 227, de 2004**. 2004. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01r3f4g18rpvc71nhfh3giwww9h11844640.node0?codteor=205416&filename=Tramitacao-PEC+227/2004. Acesso em: 10/05/2020.

BRASIL. Congresso Nacional. Brasília. **Subcomissão de Saúde, Seguridade e do Meio Ambiente: Ata da 1ª reunião (instalação) da subcomissão de Saúde, Seguridade e do Meio Ambiente**, realizada dia 07 de abril de 1987. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/7b_Subcomissao_De_Saude,_Seguridade_E_Meio_Ambiente.pdf. Acesso em: 3 de abril de 2020.

BRASIL. **Exposição de motivos Nº 12/MPAS da EC nº 20/1998**. Diário do Senado Federal: 10 de março de 1995. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC20/Senado/EC020_s_en_18071996_ini.pdf. Acesso em: 10/05/2020.

BREYNER, Frederico Menezes. **Direito Tributário e a positividade internacional dos Direitos Sociais**. Editora D'plácido, 2019.

BUFFETT, Warren E. **Stop coddling the super-rich**. New York Times, v. 14, 2011.

CHOMSKY, Noam. **The state-corporate complex: A threat to freedom and survival**, Aula ministrada na Universidade de Toronto. Abril de 2011. Disponível em: <https://chomsky.info/20110407-2/>. Acesso em: 03/10/2020.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 33.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

CROUCH, Colin. **Privatised Keynesianism: An unacknowledged policy regime**. *The British journal of politics and international relations*, v. 11, n. 3, p. 382-399, 2009.

DELVAUX, Mady. **Report with Recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics**. 2017. European Parliament. Disponível em: <<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2017-0005+0+DOC+XML+V0//PT>>. Acesso em: 01 jul. 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Seguridade Social. Seus problemas financeiros e as soluções na Constituição de 1988**. *Rev. Faculdade Direito Universidade Federal Minas Gerais*, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Contribuição para o Finsocial**. *Revista de Direito Tributário*, v. 55. São Paulo: Malheiros, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **“Contribuições”**. *Revista de Direito Tributário*, v. 48. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *In* BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010..

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade)**. *Revista Jurídica da Presidência*, v. 16, n. 108 p. 39-64, fev./mai. 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura Fonseca. **O Imposto de Renda Mínimo e reflexões sobre a isenção de lucros e dividendos distribuídos em um contexto de reforma tributária**. 2020.

DERZI, Misabel Abreu Machado; ESTANISLAU, César. **Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C**. *In*: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coords.). *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, v.1, p. 806-824, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Revisitando as contribuições da Constituição da República**. Revista de Direito Tributário, v. 98. São Paulo: Malheiros, 2007.

DWECK, Esther; TEIXEIRA, Rodrigo Alves. **A política fiscal do governo Dilma e a crise econômica**. Campinas: IE/Unicamp. Disponível em: <https://www.eco.unicamp.br/images/arquivos/artigos/3532/TD303.pdf>, 2017. Acesso em: 03/02/2020.

ERDOĞDU, M. Mustafa; KARACA, Coşkun. **The fourth industrial revolution and a possible robot tax**. Institutions & economic policies: Effects on social justice, employment, environmental protection & growth, p. 103-122, 2017.

ESPING-ANDERSEN, Gosta. 1991. **As três economias políticas do Welfare State**. Lua Nova: Revista de Cultura e Política Vol 24: 85–116.

FEDERAL, Senado. **Constituição**. Brasília (DF), 1988.

FREY, Carl Benedikt; OSBORNE, Michael. **The future of employment. How susceptible are jobs to computerisation**, 2013.

FREY, Carl Benedikt. **The Technology Trap: Capital, Labor, and Power in the Age of Automation**. Princeton University Press, 2019.

FRIEDMAN, Milton. **The social responsibility of business is to increase its profits**. The New York Times Magazine; 1970.

GARCIA, Felipe; SACHSIDA, Adolfo; DE CARVALHO, Alexandre Ywata. **Impacto da Desoneração da Folha de Pagamento sobre o emprego: Novas evidências**. IPEA, 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças Públicas Brasileiras: Diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e ao desenvolvimento econômico**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e Solidariedade Social**. In Solidariedade social e tributação. Cap 07. São Paulo: Dialética, 2005.

GRAMSCI, Antônio. **Cadernos do cárcere**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2000.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H.M. **Histórias tributárias do segundo milênio**. Editora Forum, 2019.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988:(interpretação e crítica)**. Malheiros, 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. In *Solidariedade social e tributação*. Cap 08. São Paulo: Dialética, 2005.

GRUBER, Jonathan. **Public finance and public policy**. Macmillan, 2005.

GUERREIRO, Joao; REBELO, Sergio; TELES, Pedro. **Should robots be taxed?**. National Bureau of Economic Research, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Contribuições sociais: doutrina e prática**. São Paulo: Atlas, 2015.

HARARI, Yuval Noah. **21 lições para o século 21**. Editora Companhia das Letras, 2018.

HARVEY, David. **A loucura da razão econômica: Marx e o capital no século XXI**. Editora Boitempo, 2018.

HARVEY, David. **17 Contradições e o Fim do Capitalismo**. Editora Boitempo, 2016.

HOBBSAWM, Eric. **A era das revoluções: 1789-1848**. Editora Paz e Terra, 2015.

HOBBSAWM, Eric. **Era dos extremos: o breve século XX**. Editora Companhia das Letras, 1995.

HOBBSAWM, Eric J. **The machine breakers. Past & Present**, n. 1, p. 57-70, 1952.

KERSTENETZKY, C. 2017. **Foi Um Pássaro, Foi Um Avião? Redistribuição no Brasil no século XXI**. *Novos estudos CEBRAP* Vol 36 (2): 15-34.

KEYNES, John Maynard. **Economic possibilities for our grandchildren**. In: *Essays in persuasion*. 1930. Disponível em: <http://www.econ.yale.edu/smith/econ116a/keynes1.pdf>. Acesso em 04/05/2020.

KEYNES, John Maynard. **O fim do laissez-faire**. 1926. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4312431/mod_resource/content/1/KEYNES%2C%20John%20M.%20-%20O%20fim%20do%20laissez-faire%201926.pdf. Acesso em: 04/05/2020.

KEYNES, John Maynard. **Teoria geral do emprego, do juro e da moeda**. Saraiva Educação SA, 2012.

KOCHAN, Thomas A.; DYER, Lee. **Shaping the future of work: A handbook for action and a new social contract**. Routledge, 2020.

KWAK, James. **Economism: Bad economics and the rise of inequality**. Pantheon, 2018.

LAFFER, Arthur B. **The Laffer curve: Past, present, and future**. Backgrounder, v. 1765, n. 1, p. 1-16, 2004.

LOBATO, Valter de Souza. **Os tributos destinados ao custeio da seguridade social: A busca do equilíbrio e suas fontes**. 2004, Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais.

MANYIKA, James et al. **Jobs lost, jobs gained: Workforce transitions in a time of automation**. McKinsey Global Institute, v. 150, 2017.

MARINHO, Marina Soares. **As Funções da Tributação**. Editora Letramento, 2019.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **Manifesto comunista**. Boitempo Editorial, 2015.

MARX, Karl; ENGELS, Friedrich. **O capital: crítica de economia política**, volume I. Abril Cultural, 1988. Cap. 18.

MAZZUCATO, Mariana. **O Estado Empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado**. Portfolio-Penguin, 2014.

MAZZUCATO, Mariana. **The value of everything: Making and taking in the global economy**. Hachette UK, 2018.

MCCREDIE, Bronwyn; SADIQ, Kerrie; CHAPPLE, Larelle. **Navigating the fourth industrial revolution: Taxing automation for fiscal sustainability**. Australian Journal of Management, v. 44, n. 4, p. 648-664, 2019.

MELO, José Eduardo Soares; **Contribuições sociais no sistema tributário**. Ed. Malheiros, 7ª edição, 2018.

MILANOVIĆ, Branko. **Capitalismo sem rivais: o futuro do sistema que domina o mundo**. Todavia, 2020.

MOREIRA, Andre Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)**. 2009. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

MOREIRA, André Mendes. **Neutralidade, Valor Acrescido e Tributação**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

MOUNK, Yascha. **O povo contra a democracia: por que nossa liberdade corre perigo e como salvá-la**. Editora Companhia das Letras, 2019.

MURPHY, Liam & NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Malheiros, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal**. In Solidariedade social e tributação. Cap 06. São Paulo: Dialética, 2005.

NEDELKOSKA, Ljubica; QUINTINI, Glenda. **Automation, skills use and training**. OECD, 2018.

OBERSON, Xavier. **Taxing Robots**. Edward Elgar Publishing, 2019.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições no sistema tributário brasileiro**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Editora Intrínseca, 2014.

PINKER, Steven. **O novo iluminismo: em defesa da razão, da ciência e do humanismo**. Editora Companhia das Letras, 2018.

POCHMANN, Márcio. **O emprego no desenvolvimento da nação**. Boitempo Editorial, 2008.

POCHMANN, Márcio. **O mito da grande classe média: capitalismo e estrutura social**. Boitempo editorial, 2014.

RICARDO, DAVID. Princípio de economia política e tributação. Nova Cultural, 1985. Cap. 31.

SANDRONI, Paulo (org.) *Novíssimo Dicionário de Economia*. "Fatores de produção". Best Seller, 1999; p. 235

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Livre concorrência e tributação**. Grandes questões atuais do Direito Tributário, v. 11, p. 241-271, 2007.

SCHUMPETER, Joseph A. **Capitalismo, socialismo e democracia**. SciELO-Editora UNESP, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2005.

SOLOW, Robert M. **Technical change and the aggregate production function**. The review of Economics and Statistics, v. 39, n. 3, p. 312-320, 1957.

STIGLITZ, Joseph E. **In praise of Frank Ramsey's contribution to the theory of taxation**. The Economic Journal, v. 125, n. 583, p. 235-268, 2015.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**. Ed. Edipro, 2019.

THUEMMEL, Uwe. **Optimal Taxation of Robots**. CESifo Working Paper No. 7317, 2019. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3338646>. Acesso em: 06/06/2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um princípio estrutural da solidariedade?** In Solidariedade social e tributação. Cap 10. São Paulo: Dialética, 2005.

TRAGTENBERG, Maurício. **A falência da política**. Unesp, 2009.

WORLD BANK. **World development report 2019: The changing nature of work**. 2018.

YAMASHITA, Douglas. **Princípio da Solidariedade em Direito Tributário**. In Solidariedade social e tributação. Cap 02. São Paulo: Dialética, 2005.