

REGIMES SIMPLIFICADOS E PEJOTIZAÇÃO

Leonel Cesarino Pessoa

Sumário

1. Introdução
2. Razões para o tratamento diferenciado – legislação e literatura
3. Quadro da Tributação no Brasil
4. Terceirização
5. Quadro da Tributação no Reino Unido
6. O problema da conversão da renda do trabalho em renda do capital
7. Conclusão

1. Introdução

O objetivo do presente artigo é analisar uma distorção criada com a introdução de regimes tributários diferenciados, como foco no tratamento favorecido para as MPEs: como o sistema atual tem favorecido o que se convencionou chamar de “pejotização” –a conversão da renda do trabalho em renda do capital- com todas as consequências negativas que são trazidas ao sistema. E como o Brasil destoa da experiência do Reino Unido e dos países nórdicos na avaliação da gravidade desse problema, e na previsão de maneiras de enfrentá-lo.

Pretende-se analisar (1) a razão para o surgimento desse problema e como sua gravidade tem aumentado nos últimos meses; (2) como o arcabouço legislativo do Brasil não se preocupou suficientemente em enfrentá-lo; (3) e como, nesse sentido, a experiência do Brasil destoa significativamente da experiência do Reino Unido e da Noruega.

O texto se divide em cinco partes, além dessa introdução. A segunda parte apresenta as razões alegadas para justificar o tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas (MPEs), a terceira parte descreve um quadro simplificado da tributação no Brasil, a quarta parte mostra como a pejotização crescente é uma decorrência desse estado de coisas, a quinta parte descreve o quadro da tributação no Reino Unido e o compara com o do Brasil e a sexta parte analisa o problema da conversão da renda do trabalho em renda do capital no Reino Unido e nos países nórdicos para comparar com o Brasil.

2. Razões para o tratamento diferenciado – legislação e literatura

Tratamento Diferenciado para as Micro e Pequenas Empresas no Brasil

A concessão de um tratamento diferenciado e favorecido à micro e pequenas empresas (MPE) no Brasil é um tabu. Mas as justificativas para o tratamento favorecido não se discutem e parecem estar fundadas mais em uma crença do

que em argumentos racionais. Até hoje se tem pouca clareza sobre quais são as razões que estariam a justificar o tratamento diferenciado para as MPE e por que ele foi estabelecido em patamar tão elevado.¹

As primeiras referências a uma preocupação em conceder às micro e pequenas empresas tratamento diferenciado no Brasil datam da década de 1960: o Decreto 48.738, de 1960, criou o grupo executivo de assistência a média e pequena empresa (GEAMPE) no âmbito do então Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE)² e a resolução 165 de 1965 do BNDE criou o programa de financiamento à pequena e média empresa, dirigido para pequenas empresas industriais³.

Alguns anos mais tarde, esse tratamento diferenciado passou a se dar por meio de renúncia fiscal: a Lei 7.256, de 1984, estabeleceu o Estatuto da Microempresa, que previu a isenção de vários tributos para as microempresas, assim entendidas aquelas cuja receita bruta anual fosse inferior a 10.000 Obrigações do Tesouro Nacional (OTN).⁴

Com a Constituição de 1988, o tratamento diferenciado ganhou o estatuto de proteção constitucional. Nessa Constituição um dispositivo tratou expressamente da diferenciação: nos termos de seu art. 170, IX, o tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte passou a ser um dos princípios que devem reger a ordem econômica.⁵

¹ Há algumas outras situações no universo da tributação em que isso também acontece. Tratando da presumida regressividade do VAT, Richard Bird e Michael Smart (2016) escrevem que sua postulação tão difundida e tão arraigada deve ser considerada uma questão de fé e não de fato.

² Decreto nº 48.738/60: “Art. 1º É criado o Grupo Executivo de Assistência Técnica à Média e Pequena Empresa (GEAMPE), diretamente subordinado ao Conselho do Desenvolvimento, para elaborar o plano de amparo à média e pequena empresa industrial, com vistas à melhoria de produtividade e fortalecimento de sua estrutura econômico-financeira, em consonância com as diretrizes e meios prescritos neste Decreto”.

³ Campos (2010, p. 24-5) aponta que o tratamento diferenciado para as pequenas empresas pode ser observado também no artigo 29 da Lei n. 4.506/64, que isentava do imposto de renda as firmas individuais com faturamento até cinco milhões de cruzeiros, sendo que tal limite foi aumentado para 4.000 ORTNs pelo Decreto-Lei n. 1.780/80. Nesse caso, o tratamento diferenciado se aplicava a uma modalidade específica: apenas aos empresários individuais. Essa lei não previa um tratamento sistemático a todas as MPE com faturamento até esse montante.

⁴ Um histórico mais detalhado da evolução da legislação sobre o tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas pode ser encontrado em Pessoa e Pessoa (2020).

⁵ Constituição de 1988: “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
(...)

Posteriormente, em 1996, e depois em 2006, foram estabelecidas as leis que até hoje regulam o tratamento diferenciado. A primeira -Lei nº 9.317 de 1996-, foi a lei do Simples Nacional. Ela criou o regime do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), prevendo o pagamento unificado dos principais tributos federais.

Seis tributos federais - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) - passaram a poder ser pagos em uma guia única por quem aderisse ao regime. O valor da guia seria obtido pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta da pessoa jurídica que variava inicialmente de 3% até 12,6%.

Em 2006, com a Lei Complementar nº 123, de 2006, o regime do Simples, que previa tratamento diferenciado para os tributos federais, foi substituído pelo Simples Nacional, que passou a incluir entre os tributos sujeitos ao tratamento diferenciado, além dos tributos federais previstas na lei 9.137 de 1996, o ISS, de competência municipal, e o ICMS, de competência estadual.

Nos termos do art. 3º, I dessa lei, microempresa é pessoa jurídica que “aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais)”, enquanto nos termos do art. 3º, II, empresa de pequeno porte é a pessoa jurídica que “aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais)”. A Lei Complementar nº 155, de 2016, ampliou o teto para adesão ao Simples para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Ocorre que, desde o início, não houve clareza sobre os motivos que estariam a justificar o tratamento diferenciado. No Brasil, as iniciativas de alteração da legislação podem ser tanto do Poder Executivo, quanto do Poder Legislativo. As

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)”.

Medidas Provisórias, de iniciativa do Poder Executivo, costumam trazer uma exposição de motivos justificando a nova norma.

Por um lado, a única lei dispendo sobre tributação diferenciada para as micro e pequenas empresas que adveio de uma Medida Provisória foi a Lei 9.317, de 1996. Essa lei resultou da Medida Provisória nº 1.526, também de 1996. A exposição de motivos desta Medida Provisória aponta com clareza que o objetivo do tratamento diferenciado para as MPE seria assegurar mais formalização e mais emprego.⁶

Por outro lado, as Leis que dispuseram sobre tratamento diferenciado e resultaram de iniciativa do Poder Legislativo foram as seguintes: Leis Ordinárias nº 7.256 de 1984, nº 8.864 de 1994, nº 9.841 de 1999 e a Lei Complementar nº 123 de 2006. Muito pouco pode ser encontrado sobre a justificativa dessas leis nas propostas originais. No entanto, nos debates legislativos que se seguiram foram discutidas algumas justificativas para a diferenciação.

O fato que mais chama a atenção é que os debates legislativos não resultaram de uma discussão racional organizada. Não foram apresentados argumentos e contra-argumentos de forma coordenada, em que os fundamentos para a diferenciação pudessem ser desafiados e que o debate sobre as justificativas para a diferenciação pudesse ser aprofundado. Ao contrário, são invocadas como que palavras de ordem a exigir a justiça que resultaria de um tratamento

⁶ A exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.526/96 justifica o tratamento diferenciado da seguinte maneira:

“2 – A proposta interpreta tendência hegemônica nas administrações tributárias contemporâneas, que busca arquitetar sistemas de arrecadação tributária centrados no contribuinte e não mais na estrutura de tributos.

3 – Por outro lado, pretende arrostar uma das grandes dificuldades dos atuais sistemas tributários, qual seja, tratar, de modo eficaz e adequado a informalidade.

4 – Com efeito, a essência da proposição consiste em substituir as vigentes formas de pagamento de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, por instrumentos que além de simples mitigam o ônus tributário dessas empresas.

5 – Tal medida é consentânea com o compromisso do atual governo de conferir tratamento prioritário a questão do desemprego, montante aquele decorrente da introdução de processos produtivos com elevado índice tecnológico e da crescente globalização da economia.

6 – Nada mais oportuno, por conseguinte, do que adotar-se tratamento tributário favorecido para as pequenas e microempresas, porquanto são, inquestionavelmente, grandes geradoras de emprego.

7 – Nesse sentido, o presente Projeto propõe a introdução de sistemática inédita e de extrema simplicidade para a determinação e o pagamento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, consistindo na aplicação de percentuais sobre a receita bruta mensal” (Diário do Congresso Nacional de 21/11/1996) – grifos acrescentados.

diferenciado para as MPE, sem avaliar se a diferenciação implica efetivamente em mais justiça.

Nesse sentido, são invocados como motivos para o tratamento diferenciado a formalização e o aumento do emprego, o estímulo à inclusão previdenciária, a regressividade dos custos de conformidade à tributação, a importância das MPE para a inovação tecnológica e até a realização de justiça que apenas essa diferenciação garantiria.⁷

Se analisada a literatura internacional sobre o tema do tratamento diferenciado para as MPE, as justificativas que costumam aparecer não são muito diferentes dessas que apareceram nas discussões legislativas. Nas palavras de Bernard Appy:

“A literatura sobre o tema é clara ao definir que o tratamento favorecido de pequenos negócios se justifica em duas situações. A primeira seria a existência de uma correlação inversa entre o tamanho das empresas e a geração de externalidade positivas. [...] A segunda situação em que se justifica o tratamento favorecido é quando se identificam falhas de mercado que prejudicam proporcionalmente mais as empresas pequenas”.⁸

Externalidades Positivas

A primeira justificativa, portanto, é serem geradas externalidades positivas, e aquelas que costumam ser apontadas são duas: criação de emprego e inovação.

Costuma-se argumentar que as MPE “são a ‘espinha dorsal’ ou o ‘motor’ da economia”.⁹ Um estudo da OCDE de 2015 analisa a influência do sistema

⁷ Pessoa e Pessoa (2020, p. 17)

⁸ Appy, Bernard (2022, p. 89)

⁹ Bergner *et al* (2017, p. 29) “MEs are commonly labeled the ‘backbone’ or the ‘engine’ of the economy”. Esses autores fazem uma ampla revisão da literatura internacional a respeito das justificativas para o tratamento diferenciado. A respeito da justificativa tão comumente ouvida de que as MPE são a espinha dorsal de uma economia, eles citam expressamente, por exemplo, reportagem de 17/08/2010 nos ‘obamawhitehouse.archives.org’ que transcreve fala do Presidente dos Estados Unidos Barak Obama em um encontro com três proprietários de MPE em Seattle, Washington. Nesse encontro, Obama teria dito que os “small business are the backbone of our economy and the cornerstones of our communities”. (Disponível em: <https://obamawhitehouse.archives.gov/blog/2010/08/17/small-businesses-are-backbone-our-economy-and-cornerstones-our-communities> . Acesso em 18/07/2024). Cf também: European Commission (2013, p. 3).

tributário sobre as MPE em 39 países da própria OCDE e do G20.¹⁰ De acordo com esse estudo, se tomado o critério da União Europeia que qualifica como SME as empresas com menos de 250 funcionários e com menos de 50 milhões de euros de faturamento, “SMEs account for almost all firms, representing over 99% of all firms in each country”.¹¹

Mesmo se o critério for mais rígido e forem consideradas apenas as microempresas (*microbusiness*), com menos de 10 funcionários, ainda assim, elas representam a grande maioria das empresas em todos os países, sendo, por exemplo, 78% das empresas do Japão e 96% de todas as empresas na Dinamarca, Índia, Holanda, Espanha e Suécia.¹²

No Brasil, o portal do Sebrae (Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), apresenta dados para o ano de 2012, quando 99% das empresas eram micro e pequenas empresas e elas eram responsáveis por 52% dos empregos formais e 28% do faturamento.¹³

Diante do número expressivo de MPE em nossa economia, tanto nos debates legislativos das normas que criaram tratamento diferenciado para as MPE,

¹⁰ Os países são os seguintes: Argentina, Australia, Austria, Brazil, Belgium, Canada, Chile, China (People’s Republic of), the Czech Republic, Denmark, Estonia, Finland, France, Germany, Greece, Hungary, Iceland, India, Ireland, Israel, Italy, Japan, Korea, Luxembourg, Mexico, the Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Portugal, the Slovak Republic, Slovenia, South Africa, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, the United Kingdom, and the United States.

¹¹ OECD (2015, p. 19)

¹² OECD (2015, 19)

¹³ https://sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/dados_mpes_brasil_2014.pdf

quanto na exposição de motivos da MP 1.526/96, a criação de emprego aparece como um fundamento utilizado para justificar a diferenciação.¹⁴

Mas o fato de haver mais pessoas trabalhando em MPEs e, assim, de elas serem responsáveis por um maior número de empregos não é suficiente para lhes atribuir uma maior capacidade na criação de empregos, que possa justificar a diferenciação no tratamento. A questão assim é outra: trata-se de saber, como escrevem Bergner et al (2017, p. 30), “se um investimento adicional em MPEs cria mais empregos e *output* que um investimento equivalente em grandes empresas levado a efeito sem que houvesse o tratamento fiscal diferenciado”.¹⁵

Os debates legislativos, no entanto, não aprofundam a temática dessa forma. Eles tratam da necessidade de geração de novos empregos em face, por exemplo, dos processos de automação da produção que se tem visto, sem esclarecer por que as MPE teriam supostamente mais condições de fazer isso que as grandes empresas, e misturam esse problema com outros problemas econômicos, tudo tratado de forma bastante superficial.¹⁶

A literatura acadêmica sobre esse tema se desenvolveu, por sua vez, fundamentalmente a partir dos trabalhos de David L. Birch, economista do *Massachusetts Institute of Technology* (MIT), publicados na década de 1980. Seus estudos analisaram a indústria manufatureira e indicaram que “[e]stabelecimentos com menos de 20 empregados foram responsáveis por

¹⁴ Cf por exemplo, além da exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.526/96 já mencionada, a justificativa do projeto de lei 3.081/1989, de autoria do deputado Marcos Formiga (PFL/RN) e que resultou na lei 8.864/1994: Diário do Congresso Nacional de 18/12/1990: Justificação do Projeto de Lei n. 3.081/89: “[...] A evolução tecnológica tem colocado ao alcance das grandes indústrias processos produtivos cada vez mais sofisticados em que a máquina substitui com sucesso o trabalho humano, a exemplo da ‘robotização’, sinalizando para a necessidade criarem alternativas para o emprego da mão-de-obra, que constitui fator abundante em nossa economia.

Em face dessa constatação, entendemos que as variadas formas de incentivos que pretendemos, sejam conferidas as microempresas e empresas de pequeno porte, constituem passo importante para o balizamento de uma real política de emprego. Também a instituição de tais incentivos implica emergir e impulsionar o crescimento da economia nacional através da cadeia emprego - renda - Consumo - investimento, além de reduzir tensões sociais, mediante a incorporação, de imensa massa de trabalhadores aos frutos desse processo”.

Ou a justificativa para o Projeto de Lei nº 3.964/1989, de autoria do deputado Ubiratan Aguiar (PMDB/CE): Diário do Congresso Nacional de 18/12/1990: “[...]este modelo não foi capaz, também, de gerar as oportunidades de emprego para absorver os contingentes de mão-de-obra que anualmente chegam ao mercado, além de contribuir para uma acentuada concentração de renda nas grandes empresas, a ponto de os dez por cento mais ricos da população deterem mais de 50% da renda. [...] Diante desse quadro institucional, não há como oxigenar a atividade econômica e diminuir o tamanho do Estado sem uma política que permita estabelecer padrões mais elevados de competição [...]”.

¹⁵ Bergner et al, (2017, p. 30).

¹⁶ Pessoa e Pessoa (2020, p. 22)

aproximadamente dois terços dos novos empregos criados nos Estados Unidos entre os anos 1969 e 1976”.¹⁷

Esses estudos foram objeto de crítica quanto à metodologia e ao alcance dos resultados. Argumentou-se que os dados utilizados -coletados por uma empresa privada que fornecia informações comerciais sobre crédito- não seriam seguros, que ele não distinguiu entre empresa e estabelecimento e que essa conclusão geral não distinguia entre as empresas mais velhas e mais novas.¹⁸

Bergner *et al* explicam, no entanto, que há, no trabalho de Birch, uma segunda conclusão que tratou desse último ponto. Como eles escrevem (2017, p. 38), “de fato 80% de todos os novos empregos em sua amostra foram criados em estabelecimentos de até quatro anos de idade”.¹⁹ Portanto, segundo Bergner *et al*, seria possível afirmar que, de acordo com a pesquisa de Birch, “a maioria das pequenas empresas não são criadoras de emprego”²⁰, mas apenas as mais novas.

A literatura posterior se desenvolveu nessa direção e aponta uma para uma característica fundamental da criação de empregos por parte das micro e pequenas empresas: há MPEs que criam muitos empregos, mas elas são um pequeno grupo de empresas novas de determinados setores.²¹

Nos debates parlamentares que antecederam a promulgação das leis que trataram desse tema no Brasil também é possível encontrar referência a uma segunda externalidade positiva que poderia supostamente justificar o tratamento diferenciado: a inovação aconteceria principalmente nas MPE.

A literatura não é pacífica sobre a relação entre tamanho e capacidade de inovar. Como escrevem Bergner *et al.*, enquanto trabalhos como os de Horowitz (1962), Hamburg (1964) e Cherer (1965) sugerem que as grandes empresas

¹⁷ Bergner (2017, p. 32).

¹⁸ Crawford e Freedman apontam que o trabalho de Birch foi severamente criticado “por Harrison (1997); Storey (1994); Davis, Haliwanger and Schuh (1996); Ruggy (2005)” (2010, p. 1075).

¹⁹ Bergner, S. *et alii. op cit*, p. 38.

²⁰ Bergner, S. *et alii. op cit*, p. 38.

²¹ Bergner, S. *et alii. op cit*, p. 39.

inovam mais, Bound et al (1984), Mowery (1983) e Cohen (1987) não encontram vínculo entre tamanho e maior propensão a gastar com P&D.²²

Uma pesquisa da Comissão Europeia de 2014, por sua vez, “found that in some countries, SME were more responsive to R&D credits than larger firms, although this did not hold for all countries”. Ocorre que, de acordo com o mesmo estudo “spillover benefits associated with R&D tax credits were typically greater for large enterprises than for SMEs, weakening the case for targeting R&D tax credits towards SMEs”.²³

Por tudo isso, Bergner *et al* concluem que “altogether, the diversity of empirical results suggests that there is no linear, monotonic relationship between firm size and innovativeness applying across all industries, size classes and countries”.²⁴

Assim, não é correta a utilização do tamanho como critério para se conceder benefícios fundados numa suposta maior capacidade de inovar. Como escrevem Bergner et al: “[e]ven if small firms were – on average – more innovative than large enterprises, this does not mean that firm size is a good indicator of innovativeness because it is not the average investor (or investment) that matters but the marginal one”.²⁵

Além disso, no caso específico da Brasil, ainda que uma suposta maior capacidade de inovar tenha aparecido como fundamento nos debates parlamentares, há uma legislação própria desenhada com o objetivo de estimular a inovação tecnológica, que não é dirigida às MPEs, mas a empresas optantes pelo regime do lucro real - excluídas, portanto, as empresas optantes pelos regimes simplificados.

²² Bergner, S. *et alii. op cit*, p. 43.

²³ OECD (2015, p. 69)

²⁴ Bergner, S. *et alii. op cit*, p. 43.

²⁵ Bergner, S. *et alii. op cit*, p. 43.

Falhas de mercado

Do ponto de vista da eficiência econômica, a política tributária deveria se orientar para garantir que os mercados funcionassem da melhor forma possível. Mas podem existir falhas de mercado que impeçam o bom funcionamento e onerem proporcionalmente mais as MPEs. A segunda justificativa para o tratamento diferenciado consiste justamente em corrigir essas possíveis falhas de mercado.

A esse respeito, duas falhas são costumeiramente apontadas. A primeira é o custo do financiamento das MPEs e a segunda é uma regressividade dos custos de conformidade à tributação.²⁶ Com relação, à primeira, em qualquer situação que envolva financiamento externo há uma assimetria de informação sobre as condições da empresa que pretende ser financiada: os donos da empresa que pleiteiam financiamento sabem sempre mais sobre a própria empresa, que os potenciais financiadores. Mas essa situação não é a mesma para todos os tipos de empresa, pois é mais fácil para os financiadores obterem informações sobre as grandes empresas do que sobre as MPEs.

As pequenas empresas não são obrigadas a produzir “audited financial statements” e são submetidas a “fewer obligations to publicly disclose financial data”.²⁷ A dificuldade na obtenção de informações torna mais difícil para as instituições financeiras calcularem o risco envolvido nas operações com as MPE e, diante do risco, cobriam juros muito altos.²⁸ Nas palavras de Bergner et al:

“[a]s creditors are not able to adequately adjust interest rates to SME’s individual characteristics and risks. They are likely to charge uniform interest rates that tend to be disproportionate relative do the idiosyncratic risks of many SMEs”.²⁹

²⁶ OECD (1994, p. 11). Cf também Bergner, S. *et alii. op cit.*

²⁷ Bergner, S. *et alii. op cit*, p. 47.

²⁸ Bergner (2017, p. 47); Appy (2022, p. 90).

²⁹ Bergner, S. *et alii. op cit*, p. 47.

Bergner *et al* fazem uma ampla revisão da literatura que analisa em que medida esse problema empírico efetivamente se verifica, e concluem isso ainda não é totalmente claro. No entanto, eles apontam que “especially in industrialized countries, the financing gap is mostly limited to a rather small group of SMEs that tend to be young, innovative and characterized by above-average growth aspirations and the ensuing increased capital need”³⁰, que é curiosamente o mesmo grupo de MPEs que se acredita ter potencial para criar mais empregos. A maioria das SMEs, ao contrário, não aparenta ter problemas de financiamento.

Por isso, utilizar exclusivamente o tamanho como critério e fazer o tratamento diferenciado se efetivar pela aplicação de alíquotas menores para todas as MPEs pode ter o efeito inverso: em vez de estimular o pequeno grupo de MPEs que precisa ser estimulado, implicar no suporte a empresas não eficientes por meio do emprego de recursos públicos que poderiam ser aplicados em investimentos mais eficientes, por exemplo, em grandes empresas. Nesse sentido, Bernard Appy escreve que “mesmo nas situações em que a intervenção governamental se justifica, há formas mais eficientes de fazê-la – como os mecanismos de mitigação e compartilhamento de riscos a financiadores”.³¹

A segunda falha de mercado sempre apontada na literatura é uma imperfeição do mercado que resulta da ação do próprio sistema de tributos. Todos reconhecem a regressividade dos custos de conformidade à tributação, que atingem de maneira proporcionalmente maior as MPEs.^{32 33}

Esses custos podem assumir várias formas, como custos monetários (pagamentos de advogados, contadores), custos de tempo (tempo que a empresa precisa alocar no pagamento dos impostos e cumprimento das obrigações tributárias) e custos psicológicos (frustração, *stress* e ansiedade que

³⁰ Bergner, S. et alii. *op cit*, p. 48.

³¹ Appy, Bernard (2022, p. 90)

³² Nos termos do texto da OCDE de 2009, esses custos são especialmente mais altos se “cross-border activities are involved” (1994, p. 13).

³³ Bergner *et al* analisam outras possibilidades de a tributação afetar as condições de mercado, favorecendo as grandes empresas. Exemplo são oportunidades de planejamento tributário que surgiriam apenas para as grandes empresas multinacionais.

decorrem do medo de se cometer erros e da eventualidade de uma fiscalização).³⁴

Uma parte considerável dos custos de conformidade é de custos fixos. Por isso, quanto maior for o volume de operações de uma empresa, menos ela é atingida por esses custos, que não crescem proporcionalmente ao aumento do volume de suas operações. Grandes empresas se beneficiam, assim, da economia de escala, que torna seus custos de conformidade proporcionalmente menores que os das MPEs.

Há uma convergência de uma série de estudos empíricos, todos eles apontando para a mesma direção. Conforme estudo da Comissão Europeia, por exemplo, “na média, uma empresa com menos de dez empregados tem que fazer face a uma carga regulatória que é aproximadamente duas vezes maior que a carga de uma empresa com mais de dez, mas menos de vinte empregados e aproximadamente três vezes maior que a carga tributária de empresas com mais de vinte e menos de cinquenta funcionários. Para empresas maiores ainda, a carga por empregado é apenas um quinto ou um décimo da carga para MPEs”.³⁵

O trabalho da OCDE de 2015 aponta vários estudos que chegaram à conclusão semelhante entre os quais estão Hansford e Asseldine (2012), Hasseldine et al (2012) e PriceWaterhouse Coopers (2009).³⁶

Ao contrário da suposta maior capacidade para a criação de emprego ou de suposta maior dificuldade na obtenção de financiamento -características que

³⁴ OECD (1994, p. 13)

³⁵ EUROPEAN COMMISSION. *Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs – Final Report of the Expert Group*. EC Publishing, Bruxelas, 2007. Disponível em: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/support_measures/taxsimple/taxsimp_en.pdf

³⁶ Referências a serem revistas ainda: Hansford, A., and J. Hasseldine (2012), “Tax compliance costs for small and medium size enterprises (MPEs): the case of the UK”, *eJournal of Tax Research*, volume 10, number 2, https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/15816/hansford_tax%20compliance.pdf?sequence=2; Hasseldine, J., C. Evans, A. Hansford, P. Lignier, S. Smulders and F. (2) Vaillancourt (2012), A comparative analysis of tax compliance costs and the role of special concessions and regimes for small businesses in Australia, Canada, South Africa and the United Kingdom, http://www.charteredaccountants.com.au/~/_media/Files/Industry%20topics/Tax/General%20Tax/A%20comparative%20analysis%20of%20tax%20compliance%20costs_RhodeIsland.ashx; e (3) PriceWaterhouseCoopers (2009), *Small Medium Enterprises Total Tax Contribution Report* (Report Commissioned by the Australian Department of the Treasury, http://taxreview.treasury.gov.au/content/html/commissioned_work/downloads/pricewaterhousecoopers.pdf).

não estariam ligadas apenas ao tamanho e seriam próprias de apenas parte das MPEs-, a regressividade dos custos de conformidade parece ser um traço distintivo de todas as MPEs, e, portanto, justificaria, em princípio, alguma forma de tratamento diferenciado para todas elas.

Mas, se, efetivamente, o tratamento diferenciado se justificar por este ou algum destes motivos, disso não se segue automaticamente que o problema seria resolvido com tributação menor para as MPEs. Ao contrário, reduzir a carga tributária para todos os contribuintes leva a distorções, que serão examinadas a seguir.

Distorções causadas pelo Simples

Em seu texto “Regimes Simplificados de Tributação”, Bernard Appy faz uma análise dos problemas – tanto em termos de eficiência quanto de distribuição- que decorrem do Simples Nacional. Como ele escreve, o Simples, no Brasil, apresenta problemas de duas ordens: tanto problemas de diagnóstico, quanto problemas de formulação³⁷.

A avaliação do diagnóstico depende, antes de tudo, da identificação do diagnóstico. E com relação à política para as MPEs no Brasil, antes de tudo, como foi visto, tanto nas iniciativas legislativas, quanto nos debates parlamentares, não há clareza sobre o diagnóstico que estaria a justificar o tratamento diferenciado.

Não obstante, se forem tomadas as referências dispersas que aparecem nos debates parlamentares, percebe-se que elas coincidem com as justificativas mais comumente apresentadas e analisadas pela literatura internacional.

Mas o diagnóstico dessa literatura é que as externalidades positivas podem ser geradas por algumas poucas MPEs de alguns setores específicos. Em especial, não são todas as MPEs que geram novos empregos ou promovem inovação, mas apenas as mais novas, fundamentalmente da área de tecnologia. Também

³⁷ Appy, Bernard (2022, p. 88)

foi visto que problemas de financiamento não são problemas que atingem todas as MPEs, mas apenas determinado tipo de MPE.³⁸

Assim, se o diagnóstico tiver relação com criação de emprego, inovação ou financiamento, tomar o tamanho de uma empresa como critério para o tratamento diferenciado -como faz a lei do Simples Nacional, que admite a opção para todas as empresas cujo faturamento não ultrapasse determinado limite-, conduz a distorções.

A primeira delas é que a ausência de um diagnóstico correto, que leva à diminuição indiscriminada da carga tributária de todas as MPEs, tem como consequência um custo fiscal grande para a sociedade, que deixa de receber a diferença entre os impostos que são pagos com base no regime diferenciado e aqueles que seriam pagos com base no regime anterior.

Mas, além disso, muitas das empresas beneficiadas passam a concorrer com empresas não beneficiadas em condição de privilegiadas, sem serem responsáveis por qualquer bem social que justifique a vantagem competitiva que lhes é assegurada.

O tratamento diferenciado por via da redução da tributação divide os contribuintes entre os que tem a carga tributária padrão e os que tem a carga tributária reduzida, e afeta a neutralidade do sistema tributário.³⁹ Assim, a política tende a “favorecer a sobrevivência de empresas menos produtivas e dificultar sua substituição por empresas eficientes”.⁴⁰

Em terceiro lugar, há evidências de uma concentração de MPEs perto do limite do faturamento permitido para opção pelo regime diferenciado, o que sugere que essas empresas possam estar optando por deixar de crescer, de forma a se manterem em condições de optar pelo regime. Por outro lado, há também

³⁸ Appy, Bernard (2022, p. 88 e seguintes)

³⁹ Para Bergner, é importante que se evite que “a discrimination against micro and small business easily turns into a discrimination against larger entities” (p. 65)

⁴⁰ Appy, Bernard (2022, p. 89). Appy escreve que essa substituição das empresas menos produtivas por empresas mais eficientes seria segundo a teoria schumpeteriana, “a base do crescimento de longo prazo”.

evidências de fragmentação artificial de empresas optante pelo Simples, de forma a permanecerem no regime.⁴¹

Se assumido, no entanto, que o tratamento diferenciado se justifica em função de outro diagnóstico, qual seja, a regressividade dos custos de conformidade à tributação, o tamanho da empresa pode, em princípio, justificar a diferenciação, pois este é um problema que se apresenta para toda MPE. Mas esse outro diagnóstico não é suficiente para indicar que o caminho para corrigir esta situação é a *redução da carga tributária* das MPEs.

Além dos problemas de diagnóstico, há problemas de desenho ou formulação. Nesse sentido, de acordo com Bergner *et al*, se o objetivo é corrigir a regressividade dos custos de conformidade à tributação, em princípio, a solução deveria passar pela redução dos próprios custos de conformidade, e não pela proposição de regimes que implicassem uma tributação menor.⁴²

Mas há ainda um segundo problema fundamental de formulação que decorre do desenho do Simples: nesse programa optou-se por substituir as bases próprias dos tributos, como lucro e valor agregado, pelo faturamento.

O problema dessa substituição, escreve Appy, “é que esse modelo tende a beneficiar as empresas que operam com altas margens (relação entre o valor adicionado e o faturamento), em detrimento daquelas que operam com baixas margens”.⁴³ Ele acaba sendo um programa que beneficia não os MPE em geral, mas especialmente as MPEs que operam com alta margem, que são as que menos precisariam do apoio público.

⁴¹ Sobre esse ponto, cf. Nascimento, Marcos e Mattos. Do lower taxes reduce the size of the firms? Evidence from micro-entrepreneurs in Brazil. Enlinson. *Economics Letters*, n. 228, março 2023, p. 111068. Eles analisam dados de firmas optantes pelo regime do Simples Nacional em um estado brasileiro e mostram como há concentração de empresas no limite do faturamento em que há elegibilidade para o tratamento diferenciado.

⁴² Bergner (2017, p. 65); cf. também Appy (2022, p. 91).

⁴³ Appy (2022, p. 93). “De modo semelhantes”, escreve Appy, “a substituição do lucro pelo faturamento, no regime do lucro presumido, tende a favorecer as empresas que operam com altas margens de lucro, mas cuja rentabilidade não é baixa”.

Foco do presente texto - Pejotização

O foco da presente pesquisa não são essas distorções que decorrem da substituição das bases tradicionais pelo faturamento e que já foram extensamente examinadas por Appy no artigo referido. O objetivo do presente texto é focalizar um problema atual que também pode decorrer do tratamento simplificado, e se torna cada dia mais grave no Brasil: o que se convencionou chamar de pejotização.

Sempre que se institui um tratamento favorecido para MPEs, existe em tese o risco da criação de condições que favoreçam a conversão da renda do trabalho em renda do capital, a chamada “pejotização”. Este tema foi objeto da atenção da literatura internacional já há muitos anos e Claire Crawford e Judith Freedman o examinaram minuciosamente quando escreveram o capítulo sobre MPEs na *Mirrlees Review*.

Nesse capítulo, elas apresentam uma questão estrutural chave que deve ser enfrentada sempre que se pretender conceder tratamento diferenciado para as MPEs. Sempre que o sistema estabelece um tratamento diferenciado, há muitos atores que procuram se encaixar nas situações favorecidas.

Há situações em que se busca fazer isso de forma irregular. E há situações em que, ainda que isso não seja feito de forma irregular, a eficiência e a justiça do sistema restam comprometidas. Por isso, é fundamental que o sistema esteja atento para esse tipo de situação. Nas palavras de Crawford e Freedman:

“[a]ny proposed new system in which capital income is to be taxed at a lower rate than labour income needs to ensure that the way in which this is achieved cannot be exploited by recharacterizing labour income as capital income”.⁴⁴

A instituição de tratamento diferenciado para as MPEs é uma situação que pode dar ensejo a esse tipo de problema, mas não é o único. De forma mais ampla, o problema está relacionado às diferentes formas jurídicas que uma atividade econômica pode assumir. Nos vários países do mundo, a atividade econômica

⁴⁴ Crawford e Freedman (2010, p. 1033)

pode estar a cargo dos funcionários de uma empresa, de um prestador autônomo ou do sócio proprietário de empresa, muitas vezes, uma MPE.

Crawford e Freedman, logo no início do capítulo referido, apontam a questão central que vão procurar enfrentar na *Mirrlees Review*: “our chapter focuses on **structural issues** surrounding the taxation of business activity across a spectrum that starts with employment and then moves through self-employment (either sole proprietorships or partnerships, that is, unincorporated business), to small, owner managed companies (incorporated business)”⁴⁵

Esse cenário vai introduzir uma série de dificuldades. A primeira delas está relacionada ao tratamento igual. Não é nada simples tratar da mesma maneira a renda ao longo do espectro de atividades presentes nas economias. Mas, antes de analisar as dificuldades que decorrem dessa pluralidade de formas jurídicas para o exercício de uma atividade econômica, e as formas de enfrentá-la, vamos apresentar o quadro da situação no Brasil e no Reino Unido, para que as análises sejam feitas a partir desse material empírico.

3. Quadro da Tributação no Brasil

No Brasil como em muitos outros países, as atividades econômicas podem se organizar de formas diferentes, e a tributação vai depender da forma jurídica que o negócio assumir. Existem diferenças entre a tributação de uma atividade quando ela é desempenhada por um profissional autônomo e quando a atividade é desempenhada por uma empresa; existem diferenças entre a tributação das empresas que optam pelo regime normal e aquelas que optam por um dos regimes simplificados, e, ainda, existem diferenças entre as optantes pelos diferentes regimes simplificados.

A apresentação das linhas gerais da tributação no Brasil será feita a partir de um exemplo concreto: uma prestação de serviços para uma pessoa jurídica. As pessoas físicas precisam de serviços de terceiros: médicos, advogados,

⁴⁵ Crawford e Freedman, (2010, p. 1031)

contadores, barbeiros, manicures e assim por diante. Mas as pessoas jurídicas também podem precisar dos serviços de terceiros: advogados, contadores, profissionais de marketing e assim por diante.

Como funciona a tributação da prestação de serviços para uma pessoa jurídica no Brasil? Se um profissional pretende prestar serviço para uma pessoa jurídica, uma primeira possibilidade é que a empresa contrate este profissional como prestador de serviço autônomo.

Prestador Autônomo

Nesse caso, os tributos que incidiriam seriam os seguintes. Em primeiro lugar, haveria pagamento de INSS, tanto por parte da empresa contratante, quanto por parte do contratado: a contratante pagaria 20% de INSS sobre o montante bruto a ser pago ao contratado, enquanto o contratado recolheria 11% de INSS (até o teto de R\$ 856,46).

Incidiria também sobre o montante a ser pago ao contratado o Imposto sobre a Renda, de acordo com a tabela progressiva do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, isto é, até 27,5%. E incidiria, além disso, ISS – Imposto sobre Serviço a uma alíquota de 2 a 5%. Tanto o Imposto sobre a Renda quanto o ISS seriam retidos na fonte pela empresa contratante.

O volume dos serviços a serem prestados poderia, no entanto, ser grande e justificar a contratação de um funcionário que prestasse esses serviços em caráter permanente para a empresa: em vez de um prestador de serviço externo, o serviço seria internalizado, e prestado por um funcionário da própria empresa.

Internalização do Serviço

Mesmo supondo-se que os serviços a serem prestados pelo funcionário correspondam exatamente aos serviços que seriam antes prestados pelo autônomo, o custo tributário envolvido na prestação de serviços feita por um funcionário assalariado é muito maior. Esse custo inclui o custo tributário tanto para a empresa, quanto para o próprio funcionário. No caso da empresa, haveria, além dos tributos, outros valores que passam a incidir no caso da contratação de um funcionário (e que assegurariam alguns direitos ao funcionário que não são assegurados aos autônomos).

Em primeiro lugar, a contribuição para o INSS continuaria a incidir da mesma forma. Assim, como no caso dos prestadores de serviço autônomos, também incidiria sobre a folha de pagamentos a cota patronal de INSS à alíquota de 20% (parte do empregador) e seria retido o valor correspondente a 11% até um teto de R\$ 856,46 (parte do empregado). O funcionário pagaria ainda, o imposto sobre a renda de acordo com a tabela progressiva.

Mas, para a empresa, além da cota patronal do INSS, haveria a incidência de outros tributos. No caso de pagamento a um funcionário assalariado, também incidiriam sobre a folha de pagamentos o salário educação, a uma alíquota de 2,5%, a contribuição para o "Sistema S" (SESC a uma alíquota de 1,5% e SENAC a uma alíquota de 1,0%), as contribuições para o Sebrae e para o Incra, a alíquotas de 0,60% e 0,20% respectivamente, e o SAT (seguro contra acidente do trabalho) estimado em 1%.

Além disso, o regime da CLT significaria para a empresa um custo ainda maior, pois outros direitos assegurados aos trabalhadores, tais como as férias, o FGTS e o 13º salário precisariam ser pagos pela empresa. Haveria assim, um custo trabalhista que não existe no caso do trabalhador autônomo.

Haveria além disso a incidência da contribuição previdenciária de 20% e das contribuições de terceiro que totalizam 6,8% sobre 1/3 de férias e sobre o 13º salário.

A tabela 01 abaixo apresenta todas as incidências sobre a folha de pagamentos (parte tributária e parte não tributária).

Tabela 01

Encargos/Provisão
INSS (Patronal)
Salário Educação
Sesc
Senac
Sebrae
Incra
Encargos no 13º
Encargos Férias
SAT
FGTS
13º Salário
Férias
1/3 Férias

Além de o serviço poder ser prestado por um autônomo, ou de o prestador poder ser contratado como funcionário da empresa para a qual o serviço seria prestado (e ela própria internalizar o serviço antes terceirizado), pode acontecer de o próprio prestador constituir uma empresa e prestar o serviço por meio dessa empresa.

Esta empresa, por sua vez, pode optar pelos regimes tributários do lucro presumido ou do Simples Nacional, apresentado no início do trabalho. Se o faturamento for inferior a R\$ 81.000,00 anuais, existe a possibilidade de ela se organizar como MEI – Microempreendedor individual.

Empresa optante pelo regime do lucro presumido

Para apresentar essa possibilidade, é preciso, antes de tudo apontar uma característica do sistema brasileiro que o diferencia dos sistemas da maior parte dos países do mundo. No Brasil, desde a lei 9.249/1995 (com vigência a partir de

1/1/1996), os lucros e dividendos pagos aos sócios das empresas ficam isentos de imposto sobre a renda.⁴⁶

Podem optar pelo regime do lucro presumido as empresas cuja receita anual seja de até R\$ 78 milhões.⁴⁷ Neste regime, presume-se que o lucro da empresa é um percentual do faturamento e o IRPJ e a CSLL vão incidir sobre esta base presumida.

Como escreve Appy, a forma atual do regime do lucro presumido “está consolidada nas leis 9.249/1995 (que estabelece os percentuais de presunção de lucro), 9.430/1996 (que estabelece a forma de cobrança do IRPJ nesse regime) e 9.718/1998 (que estabelece os critérios de enquadramento)”.⁴⁸

No regime do lucro presumido, pelo regramento atual, a empresa pagaria PIS e Cofins pela sistemática cumulativa (correspondendo a 3,65% sobre a receita)⁴⁹ e pagaria IRPJ e CSLL conforme as alíquotas vigentes para todas as empresas, mas no caso das prestadoras de serviço incidente sobre uma base presumida de 32% da receita. Isso faria com que as alíquotas do IRPJ e da CSLL correspondessem a 4,8% e 2,88% sobre a receita. Assim, o total de tributos seria de 11,33% (3,00%+0,65%+4,8%+2,88%), incidentes sobre a receita.⁵⁰

Parte da remuneração do sócio proprietário será por meio de *pró-labore* e parte será por meio de distribuição de lucros. Sobre o *pró-labore* incide o INSS a uma alíquota de 11%, e sobre os lucros distribuídos não há incidência de imposto de renda, pois, como foi dito anteriormente, são atualmente isentos. Se a prestação

⁴⁶ De acordo com Gobetti, a isenção na distribuição de dividendos foi introduzida na Estônia e depois na Letônia, Eslováquia e Romênia. No entanto, em 2010, a Letônia passou a tributar em 10% os dividendos distribuídos a não residentes e a Eslováquia introduziu, em 2011, uma contribuição social sobre dividendos, em 2017, a substituiu pelo imposto sobre a renda normal com alíquota de 7% (ou 355 para os residentes em paraísos fiscais). (Gobetti, Sergio Wulff. *Novas tendências para uma boa reforma da tributação da renda*. In: Pires, Manoel (org.) *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Economia (IBRE), 2022.

⁴⁷ Esse limite foi estabelecido em 2014. Antes disso, o limite havia sido estabelecido em R\$ 24 milhões em 1999, passando para R\$ 48 milhões em 2003 e finalmente atingindo os R\$ 78 milhões em 2014.

⁴⁸ APPY, Bernard. *Regimes Simplificados de Tributação*. p. 83.

⁴⁹ Como escreve APPY, “quando se criou o regime de cobrança não cumulativo para o PIS (Lei 10.637/2002) e para a Cofins (Lei 10.883/2003), optou-se pela manutenção das empresas do lucro presumido no regime cumulativo, em que essas contribuições são cobradas à alíquota de 3,65% sobre a receita”. (APPY, Bernard. *Regimes Simplificados de Tributação*. p. 84)

⁵⁰ A reforma da tributação sobre o consumo (PEC 312, de 2023, e PLP 68, de 2024) substituiu o ICMS, ISS, PIS, Cofins e Cofins-Importação por um IVA dual composto pelo IBS (imposto sobre bens e serviços) e pela CBS (contribuição sobre bens e serviços) e substituiu o IPI por um IS (imposto seletivo). No novo sistema, CBS e IBS incidirão de forma não-cumulativa.

do serviço for feita pelo próprio titular da pessoa jurídica e nenhum funcionário tiver sido contratado, este é o quadro. Eventual contratação de funcionários está sujeita ao regime de contratação de funcionários examinado ao tratarmos da internalização do serviço.

Como foi dito, no regime do lucro presumido, presume-se que o lucro é um percentual sobre o faturamento. A intenção da presunção é simplificar o procedimento para facilitar a apuração por parte do contribuinte e a fiscalização por parte do estado, e não reduzir a carga tributária.

Regime do Simples Nacional

O regime do Simples Nacional foi apresentado no início deste trabalho: tratou-se de prever um tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas que implicou tributação menor.

Quando este regime foi instituído, as empresas optantes recolhiam, em uma guia única – o DAS (Documento de Arrecadação do Simples), o tributo que correspondia a um percentual sobre o faturamento e cobria os tributos federais (PIS, Cofins, IRPJ, CSLL e em alguns casos, a Contribuição Previdenciária Patronal) e não havia diferenciação de alíquota em função do setor econômico da empresa. Além disso, havia vedação expressa de que uma série de atividades pudessem aderir ao Simples, tais como os prestadores de serviços de profissões regulamentadas (médicos, engenheiros, advogados, e assim por diante) e as atividades do setor imobiliário e de representação comercial.

Mas como foi dito, com a promulgação da lei complementar 123, de 2006, o Simples passou a abranger também o ICMS e o ISS e a prever diferenciação conforme o ramo de atividade da empresa optante. As restrições ao ingresso no Simples, por outro lado, foram sendo reduzidas com o passar dos anos. Atualmente, o artigo 18 da lei complementar 123 estabelece que o valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será calculado a partir das alíquotas fixadas nos anexos de I a

V da lei. O anexo I se aplica ao comércio, o anexo II à indústria, e os anexos de III a V se aplicam aos serviços.

Há, portanto, uma diferenciação do valor a ser pago, em função das alíquotas do anexo no qual a empresa se encaixa. Empresas de construção, vigilância, limpeza, segurança e advocacia, por exemplo, estão incluídos no anexo IV, em que o contribuinte com faturamento até R\$ 180.000,00 deve pagar uma alíquota correspondente a 4,5% do faturamento, e o contribuinte com faturamento entre R\$ 180.000,00 e R\$ 360.000,00 deve pagar uma alíquota correspondente a 9% do faturamento.

Empresas de medicina, veterinária, jornalismo, por exemplo, estão incluídas no anexo V, que inclui a Contribuição Previdenciária Patronal. Nesse anexo, uma empresa com faturamento até R\$ 180.000,00 deve pagar uma alíquota correspondente a 15,5% sobre seu faturamento e uma empresa com faturamento entre R\$ 180.000,00 e R\$ 360.000,00 deve pagar uma alíquota correspondente a 18% sobre seu faturamento.

Empresas de locação de bens móveis e alguns outros serviços (não previstos no anexo IV como cabeleireiro, pintor), por sua vez, também devem pagar uma alíquota sobre o faturamento que inclui a Contribuição Previdenciária Patronal. No caso de contribuintes com faturamento de até R\$ 180.000,00, esta alíquota é de 6%, e, no caso de o faturamento ser entre R\$ 180.000,00 e R\$ 360.000,00, a alíquota é de 11,20%.

MEI – Microempreendedor Individual

A lei complementar 128/2008 criou a figura do Microempreendedor Individual (MEI), que é uma subcategoria do Simples. Nos termos do art. 18-A da lei complementar 123, “[o] Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida

no mês”. Mas, nos termos do § 1º deste artigo, a receita bruta no ano-calendário não pode superar o valor de R\$ 81.000,00.

Conforme valores 2024, o MEI recolherá como contribuição fixa mensal o valor de R\$ 70,60 a título de Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual, e uma contribuição simbólica no valor de R\$ 1,00 a título de ICMS ou de R\$ 5,00 a título de ISS, no caso de ser contribuinte de um desses impostos, estando isento dos outros tributos.

Comparação entre as cargas tributárias

Trata-se de comparar a incidência de tributos e custos trabalhistas entre estas diversas formas jurídicas que a prestação de serviços pode assumir: o serviço ser prestado por um funcionário de empresa ou ser terceirizado para prestação por um profissional autônomo, pelo sócio de uma empresa optante pelos regimes do lucro presumido e do simples. A comparação será feita para faturamentos anuais correspondentes a R\$ 70.000,00, R\$ 175.000,00, R\$ 350.000,00, R\$ 525.000,00 e R\$ 700.000,00.⁵¹

Para a empresa do Simples, optou-se pelas alíquotas do Anexo V próprias de profissionais liberais. Considerou-se, além disso, que a empresa onde trabalha o empregado não teve lucro e que a remuneração foi utilizada exclusivamente para o pagamento do seu salário, senão os valores dos impostos nesta situação deveriam ser acrescidos ainda dos impostos sobre o lucro da empresa.

Com relação ao MEI, como o teto para o faturamento dos MEIs é R\$ 81.000,00 anuais, só poderia haver opção pelo MEI na primeira situação na qual o faturamento é R\$ 70.000,00.⁵² Nesse caso, a contribuição mensal do MEI seria R\$ 71,60 e o valor anual seria de R\$ 859,20.

⁵¹ A descrição detalhada de como esses números foram obtidos é apresentada no Anexo I.

⁵² No artigo já referido, Bernard Appy faz este exercício comparando a tributação de um serviço típico de profissional liberal remunerado por R\$ 50.000,00. Ele supõe uma margem bruta de 80% e supõe ainda que toda a remuneração da empresa do lucro real foi empregada para pagar o funcionário, nada tendo sido subtraído sob a forma de lucro.

Tabela 02

Faturamento	R\$ 70.000,00	R\$ 175.000,00	R\$ 350.000,00	R\$ 525.000,00	R\$ 700.000,00
Funcionário Empresa	R\$ 46.218,09	R\$ 125.157,96	R\$ 251.938,00	R\$ 382.105,81	R\$ 510.576,52
Funcionário Empresa (custo tributário)	R\$ 34.924,76	R\$ 96.924,63	R\$ 195.471,33	R\$ 297.405,81	R\$ 397.643,43
Autônomo	28.080,32	R\$ R\$ 79.813,52	R\$ R\$ 162.949,12	R\$ R\$ 246.072,48	R\$ 329.199,08
Sócio Lucro Presumido	16.683,64	R\$ R\$ 33.830,14	R\$ 62.407,64	R\$ 90.985,14	R\$ 119.562,64
Sócio Simples (anexo V)	R\$ 12.713,84	R\$ 28.988,84	R\$ 60.348,84	R\$ 94.316,09	R\$ 128.493,84
Diferenças					
Diferença entre o Funcionário da Empresa e o Autônomo	6.844,44	R\$ R\$ 17.111,11	R\$ 32.522,21	R\$ 51.333,33	R\$ 68.444,35
Diferença entre o Funcionário da Empresa e o Sócio da Empresa (Presumido)	R\$ 18.241,12	R\$ 63.094,49	R\$ 133.063,69	R\$ R\$ 206.420,67	R\$ 278.080,79
Diferença entre o Funcionário da Empresa e o Sócio da Empresa (Simples)	R\$ 22.210,92	R\$ 67.935,79	R\$ R\$ 135.122,49	R\$ R\$ 203.089,72	R\$ 269.149,59

Nessas condições, no serviço prestado por um autônomo que correspondesse ao faturamento de R\$ 70.000,00 no ano (isto é, R\$ 5.833,33 no mês) haveria incidência dos seguintes tributos: sobre a parte do empregado, seria pago INSS no valor de R\$ 641,66 por mês e IRPF no valor de R\$ 531,70 por mês, totalizando

R\$ 14.080,32 no ano; por parte do empregador, seria paga a cota patronal de INSS no valor de R\$ 14.000,00 ao ano. Portanto, a soma dos tributos incidentes (parte do empregado e do empregador) totalizaria o valor de R\$ 28.080,32 no ano.

Se o serviço fosse prestado por um empregado celetista de uma empresa, além das contribuições previdenciárias (parte patronal e parte do empregado) que assumiriam os mesmos valores, incidiriam as contribuições para terceiros (salário-educação, SESC/SENAC, SEBRAE, INCRA, SAT) correspondentes em média a 6,8% do valor da folha de pagamentos (que, para simplificação, no presente caso, corresponde ao faturamento). Se forem acrescidos ainda as obrigações decorrentes das relações de trabalho como Férias, FGTS, 13º salário e 1/3 sobre as férias, o custo do serviço prestado por um empregado contratado (somados os custos tributários de empregador e empregado e os custos trabalhistas) seria de R\$ 46.218,09.

Parte desse custo (Férias, FGTS e 13º) faz surgir direitos para o empregado celetista que o autônomo não tem. É importante mostrar o quanto a contratação de um funcionário celetista significa para a empresa, mas incluir o custo dos direitos, sem incluir os próprios direitos conduziria à comparação de duas coisas não equivalentes. Por isso, parece mais adequado comparar apenas o custo dos tributos incidentes e não incluir Férias, FGTS e 13º salário. Nesse caso, o custo da prestação do serviço por um funcionário contratado pela empresa seria de R\$ 34.924,76, em razão da incidência das contribuições de terceiros e dos tributos sobre férias e 13º salário.

Como foi visto, além de o profissional prestar o serviço como autônomo, ou ser contratado pelo próprio tomador, como seu funcionário, ele poderia constituir uma empresa, optante pelo lucro presumido e prestar o serviço por intermédio desta empresa. Caso o serviço fosse prestado pelo sócio de uma empresa optante pelo regime do lucro presumido, e considerando-se que o sócio proprietário tivesse estabelecido seu pró-labore no valor de um salário mínimo (menor patamar para ele em termos tributários), o valor total de tributos a ser pago seria de R\$ 16.683,64, que corresponderiam a R\$ 7.931,00 de tributos

federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), 3.500,00 de ISS, além de R\$ 5.252,64 de INSS, equivalentes a 12 x 31% do valor do salário mínimo (20% relativos à contribuição para o INSS por parte do empregador e 11% à contribuição por parte do empregado).

Por último, tome-se o caso de o serviço ter sido prestado por uma empresa optante pelo Simples (enquadrada no ANEXO V). Considere-se também que o sócio proprietário tenha estabelecido seu pró-labore no valor de um salário-mínimo. O custo da sua contribuição para o INSS sobre o pró-labore seria de R\$ 1.863,84, correspondentes a 12 x R\$ 155,32 (que equivale a 11% de INSS sobre o salário-mínimo de R\$ 1.412,00), e o custo dos tributos abrangidos pelo Simples seria de R\$ 10.850,00, resultando em um custo tributário total de R\$ 12.713,84.⁵³

Assim, a escolha por uma ou outra entre as formas jurídicas vai implicar uma diferença bastante grande na tributação. Para prestação de serviço correspondente ao valor de R\$ 70.000,00 ao ano, o custo tributário envolvido no caso de o serviço ser prestado internamente por uma empresa seria de R\$ 34.924,76, e no caso de o serviço ser terceirizado para uma empresa optante pelo simples, este custo seria de R\$ 12.713,84 e para um MEI seria de R\$ 859,20.

Os valores a serem dispendidos com um empregado contratado não incluem o gasto com FGTS, férias, 1/3 de férias e 13º salário, que corresponderiam a R\$ 11.293,33. Ainda assim, o custo tributário da prestação do serviço por meio do empregado da própria empresa seria de R\$ 34.924,76, quase três vezes maior que o custo para o sócio de uma empresa optante pelo Simples.

Essa diferença se explica fundamentalmente pela diferença na contribuição para a previdência, mas há também alguma diferença com respeito à tributação da renda.

Como não há tributação da distribuição de dividendos, a título de tributação da renda (IRPJ e CSLL) a empresa optante pelo simples pagaria R\$ 4.340,00 (6,20%

⁵³ Da perspectiva do empregado, observa-se que se ele optasse pela constituição de uma empresa optante pelo lucro presumido ou pelo Simples, ele incorreria em um custo mensal com um contador.

de R\$ 70.000,00), enquanto o empregado celetista da empresa pagaria o valor de R\$ 6.380,40, (sem incluir IR sobre 1/3 das férias e 13º salário).⁵⁴

Por outro lado, o custo previdenciário do sócio da empresa optante pelo simples seria de R\$ 4.994,06 (R\$1.863,84, referente à contribuição para o INSS sobre o pró-labore + R\$3.130,22, referente à parte da contribuição para o INSS que compõe o pagamento do simples), enquanto o custo previdenciário no caso de o serviço ser prestado por um empregado contratado seria de R\$ 21.699,92 (R\$ 14.000,00 relativos à cota patronal do INSS e R\$ 7.699,92 referentes à contribuição do empregado), sem que fossem incluídas as contribuições de terceiros e os encargos sobre férias e 13º salário. Se fossem incluídos, esse custo passaria a R\$ 26.981,03.

Mesmo se não fosse possível a prestação de serviço por meio de uma empresa optante pelo Simples e fosse criada uma empresa optante pelo regime do lucro presumido, as diferenças de tributação também seriam muito grandes, especialmente em função da diferença na contribuição para o INSS.

A empresa optante pelo lucro presumido pagaria R\$ 5.376,00 a título de tributação da renda (IR+CSLL) e R\$ 5.252,64 (31% do salário-mínimo, se utilizado o menor pró-labore possível) a título de contribuição previdenciária, enquanto, como foi visto, no caso da contratação de um funcionário esses valores seriam respectivamente de R\$ 6.380,40 e R\$ 21.699,92 (ou R\$ 26.981,03 e incluídas as contribuições de terceiros e INSS sobre férias).

Para prestação de serviços remunerados por valores maiores, a diferença chama ainda mais a atenção. E há diferença significativa tanto com relação à contribuição para a previdência quanto com relação à tributação da renda.

Para prestação de serviço no valor de R\$ 700.000,00, enquanto o montante recolhido a título de IR/CSLL pelo sócio da empresa do lucro presumido e do simples seria respectivamente de R\$ 53.760,00 e R\$ 49.420,00 a título de Imposto sobre a renda o empregado da empresa pagaria R\$ 178.921,56, sem incluir IR sobre férias e 13º salário.

E, enquanto o montante recolhido para a previdência pelo sócio da empresa do simples e do lucro presumido seria respectivamente de R\$ 30.170,00 e R\$ 5.252,64, a prestação do serviço por um empregado celetista levaria ao pagamento de R\$ 150.277,52 para a previdência, sem que fossem considerados o pagamento das contribuições de terceiros e do INSS sobre férias e 13º salário. Se considerados esses valores, o custo atingiria R\$ 160.088,54 entre gasto com o INSS e com as contribuições de terceiros, isto é, mais de 30 vezes maior do que o custaria a mesma prestação de serviço quando feita por uma empresa optante pelo lucro presumido.

Essa grande diferença entre a prestação do serviço por parte do empregado de uma empresa ou de um autônomo em relação a prestação do mesmo serviço por parte do sócio de uma empresa optante pelo lucro presumido ou pelo simples estimula a transformação da renda do trabalho em renda do capital de forma que os serviços sejam todos prestados por pessoa jurídica.

A assim chamada “pejotização” tem se tornado um problema cada mais grave no Brasil e esse quadro tem se agravado desde 2019, porque decisões do Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de reclamação constitucional, não estão prestando a devida atenção à especificidade dos casos que estão sendo julgados pelo tribunal. Mas, afinal, é lícito este procedimento de o contribuinte constituir uma pessoa jurídica e prestar serviço por seu intermédio? Isso que está acontecendo hoje em dia pode ser feita indiscriminadamente ou há limites que não estão sendo respeitados? A análise desse tema precisa começar pelo exame da terceirização.

4. Terceirização

Até 2017, não havia lei que regulasse a terceirização. Este tema era disciplinado apenas pela jurisprudência e, a esse respeito, a principal referência era a Súmula 331 do TST que dispunha que “[n]ão forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à

atividade-meio do tomador, desde que inexistente a personalidade e a subordinação direta”.

A Súmula 331 do TST foi interpretada no sentido de que só seria lícita a terceirização de atividade-meio da empresa tomadora. Ela poderia terceirizar, por exemplo, a prestação de serviços como limpeza e vigilância, mas não poderia terceirizar sua atividade-fim.

No caso de haver terceirização da atividade-fim, se o procedimento fosse descoberto, haveria reconhecimento do vínculo empregatício entre o tomador do serviço e os contratados pela empresa prestadora com incidência de todos os encargos trabalhistas, acrescidos de multa e juros.

Com a promulgação das leis 13.429 e 13.467 (Lei da Reforma Trabalhista), ambas de 2017, a possibilidade de terceirização da atividade-fim tornou-se pacífica e a “prática passou a ser regulada, devendo seguir obrigações e formalidades específicas, não só em relação à responsabilidade subsidiária da contratante, mas também em relação ao capital social mínimo da empresa terceirizada, sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e seu registro na Junta Comercial”.⁵⁵

Esse aspecto da reforma é positivo. Uma construtora, por exemplo, passa a poder terceirizar serviços ligados à sua atividade-fim, como terraplanagem e concretagem para empresas especializadas. Essa terceirização tem um efeito positivo sobre a eficiência da economia, pois a empresa deixa de precisar comprar equipamentos -caríssimos- necessários apenas à prestação deste serviço, e deixa de ter necessidade de contratar profissionais especializados na prestação deste serviço (que não seriam tão bem aproveitados em outros serviços).⁵⁶

O mesmo ocorre, por exemplo, com uma siderúrgica que passa a poder terceirizar a limpeza de altos-fornos sem necessidade de desligá-los, ou uma empresa de TI que passa a poder terceirizar suas atividades para profissionais

⁵⁵ Pasqualetto, O.Q.F. e Barbosa, A.L.P. Direito do Trabalho, Precedentes e Autoridade do STF: um Estudo de caso a partir do Tema 725. In: *Revista Estudos Institucionais*, vol. 10, n. 2, 2024, p. 390.

⁵⁶ Pastore, José. Terceirização da Atividade-Fim. In: *O Estado de São Paulo* 21/04/2015.

especializados nos subsistemas empregados na atividade do contratante. Em todos esses casos, há ganho de produtividade com a terceirização e o sistema se torna mais eficiente.

Mas, o que foi sendo observado foi algo muito diferente da terceirização da atividade fim, que motivara esse aspecto da reforma trabalhista. Na terceirização de alguma atividade de uma empresa, há três partes: a empresa tomadora, a empresa prestadora e o funcionário contratado pela empresa prestadora. É legítimo que uma construtora terceirize o serviço de concretagem que passa a ser feito pelos funcionários da empresa contratada.

O que passou a acontecer, no entanto, foi que, muitas vezes, as empresas estavam rescindindo os contratos de trabalho com seus funcionários para, no lugar deles, contratar pessoas jurídicas nas quais os próprios ex-funcionários eram os únicos sócios. Eles continuavam a prestar o mesmo serviço que prestavam antes, mas passavam a receber por intermédio de sua pessoa jurídica. Algumas vezes havia essa substituição da pessoa física pela jurídica, e, em outros casos, uma pessoa jurídica era, já desde o primeiro momento, contratada para a prestação do serviço. Mas essa pessoa jurídica era composta exclusivamente pelo sócio proprietário, subordinado a seu contratante. Esse movimento que se observou no mercado de trabalho, e que não se confunde com a terceirização, recebeu o nome de “pejotização”.

Decisões Monocráticas em Reclamações Constitucionais

Esse movimento de constituição de uma pessoa jurídica para o exercício da atividade econômica antes exercida por pessoas físicas já despertava a preocupação de todos há alguns anos. Mas, no âmbito de sua regulação jurídica, o problema se agravou a partir de 2019, quando se observou um crescimento

Conforme o Anexo V da LC 123, os ‘Percentuais de Repartição dos Tributos’ na primeira faixa (até R\$ 180.000,00) são os seguintes: IRPJ: 25,00%; CSLL: 15,00%; COFINS: 14,10%; PIS/PASEP: 3,05%; CPP: 28,85%; ISS 14,00%.

expressivo do número de decisões monocráticas em reclamações constitucionais envolvendo o tema da terceirização.^{57 58}

O motivo para as reclamações constitucionais é que decisões da justiça do trabalho estariam reconhecendo vínculo de emprego em situações em que o serviço fora prestado por intermédio de pessoa jurídica e, com isso, estariam supostamente violando a decisão do Supremo Tribunal Federal sobre o tema da terceirização.

O problema da terceirização foi levado ao STF quando do julgamento do Tema 725 de repercussão geral. O *leading case* para o Tema 725 foi o RE nº 958.252, de relatoria do Ministro Luiz Fux, e o julgamento deste tema se deu em conjunto com o julgamento da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso. Estes dois processos haviam sido iniciados antes da reforma da legislação do trabalho de 2017 (o RE foi apresentado em 2016, e a ADPF em 2014) e foram julgados em 2018, mas o STF entendeu que não tinha havido perda de objeto.^{59 60}

No julgamento, o tribunal, por maioria de sete votos contra quatro, deu provimento ao RE para declarar constitucional a terceirização da atividade-fim.⁶¹ No seu voto, o Ministro Luiz Fux apontou a necessidade de encontrar “um

⁵⁷ O novo Código de Processo Civil foi promulgado em 2015, mas sofreu alterações pela lei 13.256 de 2016. Entre estas alterações está a inclusão de novas hipóteses para reclamações constitucionais perante o STF. De acordo com a nova redação do art. 988 do novo Código de Processo Civil (lei 13.105/2015), as reclamações passaram a poder ser propostas também para “garantir a observância de enunciado de súmula vinculante e de decisão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade”.

⁵⁸ Esse aumento e a análise da situação é feita por Pasqualetto, O.Q.F.; Barbosa, A.L.P. e Fiorotto, L.; A. *Terceirização e pejotização no STF: análise das reclamações constitucionais*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2023. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/193ee852-1b13-44af-9454-6dd5ab6fc9d7/content>. Acesso em 31/05/2024.

⁵⁹ Pasqualetto, O.Q.F. e Barbosa, A.L.P. Direito do Trabalho, Precedentes e Autoridade do STF: um Estudo de caso a partir do Tema 725. In: *Revista Estudos Institucionais*, vol. 10, n. 2, pp. 375-402, 2024.

⁶⁰ A ação que resultou no RE foi proposta pelo Ministério Público do Trabalho contra a Celulose Nipo Brasileira S/A (Cenibra) “em razão de contratação de empreiteiras para a execução do serviço de florestamento e reflorestamento, consideradas pelo MPT atividades-fim da empresa, o que seria ilícito. A justiça do Trabalho considerou ter havido terceirização de atividade-fim e, com base na Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho (TST), reconheceu a ilicitude da terceirização. Contra esta decisão foi interposto um recurso extraordinário”. (Pasqualetto, O.Q.F. e Barbosa, A.L.P, *cit.* p. 382).

⁶¹ Note-se que a controvérsia é relativa ao período anterior à promulgação das leis 13.429 de 2017 e 13.467 (Lei da Reforma Trabalhista). Depois de promulgadas estas leis, a possibilidade de terceirização tanto da atividade-meio quanto da atividade-fim tornou-se pacífica.

equilíbrio entre os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, fundamentos previstos no art. 1º, IC da Constituição Federal e “restringir a prática de terceirização configuraria uma restrição à liberdade de iniciativa que não se pode extrair do texto constitucional”. E a restrição seria ainda mais grave porque “feita pelo Poder Judiciário e não pela via legislativa”.

O Ministro Luis Roberto Barroso, relator da ADPF, por sua vez, argumentou que “a terceirização é uma estratégia para aumentar a eficiência e a competitividade das empresas e tem amparo constitucional nos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência” e argumentou ainda que “terceirização não é necessariamente sinônimo de precarização do trabalho e, por isso, não seria razoável proibi-la porque algumas empresas agem de maneira abusiva”.⁶²

A análise do voto do Ministro Barroso mostra que estava bastante clara para ele a diferença entre o procedimento lícito de terceirização e uso distorcido que se poderia fazer deste instituto. Ocorre que, nos últimos anos, foram propostas no STF dezenas de reclamações constitucionais contra decisões nas quais a justiça do trabalho havia reconhecido vínculo de emprego, alegando que teria sido violada a decisão do STF no tema 725, sem que, no entanto, houvesse uma correspondência adequada entre o precedente e o novo caso.

Conforme Pasqualetto e Barbosa, em algumas situações, “os ministros realizaram um exame ampliado de aderência, acatando a aplicação do precedente nos casos que não versam sobre terceirização e sim sobre outras formas de contratação”.⁶³

Pasqualetto e Barbosa analisaram todas as ações julgadas pelo STF entre janeiro e agosto de 2023, em sede de reclamação constitucional em que o tema 725 aparece como parâmetro e mostraram como 35,33% dos casos não tratavam efetivamente de terceirização, mas “permitiram a pejetização ou a contratação como autônomos ou associados”.⁶⁴

⁶² Pasqualetto, O.Q.F. e Barbosa, A.L.P. Direito do Trabalho, Precedentes e Autoridade do STF: um Estudo de caso a partir do Tema 725. In: *Revista Estudos Institucionais*, vol. 10, n. 2, 2024, p. 384.

⁶³ Pasqualetto, O.Q.F. e Barbosa, A.L.P. Direito do Trabalho, Precedentes e Autoridade do STF: um Estudo de caso a partir do Tema 725. In: *Revista Estudos Institucionais*, vol. 10, n. 2, 2024, p. 394.

⁶⁴ Pasqualetto, O.Q.F. e Barbosa, A.L.P. Direito do Trabalho, Precedentes e Autoridade do STF: um Estudo de caso a partir do Tema 725. In: *Revista Estudos Institucionais*, vol. 10, n. 2, 2024, p. 394.

Limites à chamada pejetização

Os parágrafos a seguir tem por objetivo descrever a controvérsia jurídica envolvida nessas situações e analisar os problemas com a chamada pejetização.

O art. 3º da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) dispõe que “[c]onsidera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”. O art. 2º, por sua vez, dispõe que “[c]onsidera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço”.

A partir da interpretação conjunta destes dois artigos, a literatura estabelece que há cinco requisitos que, estando presentes, caracterizam vínculo empregatício entre empregador e empregado: 1) o empregado ser pessoa física; 2) continuidade; 3) subordinação; 4) salário; 5) pessoalidade. Se estes cinco requisitos estiverem presentes, considera-se que há vínculo empregatício e a pessoa física, por mais que não esteja formalmente contratada pelo empregador, é seu empregado.⁶⁵

O art. 4º-A da lei 6.019/74 -que foi acrescido pela lei 13.429/2017 e depois modificado pela lei 13.467/2017- passou a permitir a terceirização de atividades-fim e disciplinou a terceirização da seguinte maneira: “considera-se prestação de serviços a terceiros a transferência feita pela contratante da execução de quaisquer de suas atividades, inclusive sua atividade principal, à pessoa jurídica de direito privado prestadora de serviços que possua capacidade econômica compatível com a sua execução”.

No entanto, quando há transferência pela contratante de quaisquer de suas atividades para pessoa jurídica de direito privado contratada, para que ocorra efetivamente terceirização, não podem estar presentes na relação entre a

⁶⁵ Nascimento. *Amauri Mascaro Iniciação ao Direito do Trabalho*. 30ª edição. São Paulo: LTr, 2004, p. 196.

contratante e a pessoa física que presta o serviço pela empresa terceirizada (seu sócio ou empregado) nem subordinação, nem pessoalidade.

Mas invariavelmente estas características estão presentes. Nesses casos, o que acontece de fato é uma fraude à relação de emprego: a contratação da pessoa jurídica tem por objetivo apenas dissimular que o serviço está sendo prestado pela pessoa física do sócio. É nesse tipo de caso que se fala que há pejetização.⁶⁶

Assim, condição para que possa haver efetivamente terceirização é que o sócio proprietário ou mesmo o empregado da empresa terceirizada não estejam subordinados à empresa contratante. E, portanto, que a empresa terceirizada tenha autonomia para realizar as funções para as quais foi contratada e capacidade de auto-organização e de gestão da atividade transferida.⁶⁷

Além disso, não pode haver pessoalidade na relação entre a empresa contratante e a pessoa que trabalha pela empresa contratada (seu empregado ou sócio). A empresa contratada tem que ter a autonomia para escolher quem será responsável pela prestação do serviço para a contratante.

No entanto, na prática, nas situações em que acontece a chamada pejetização, a empresa contratada não tem nenhum funcionário, é constituída por um único sócio -muitas vezes, antigo funcionário da empresa contratante-, e estão assim presentes os requisitos dos arts. 2º e 3º da CLT (subordinação e pessoalidade) para configuração de vínculo empregatício. Nessas situações, uma eventual terceirização é descaracterizada e considera-se ter ela decorrido de fraude.

Essa regra geral decorre de artigos da CLT e, portanto, já atingiria empregados de todos os tipos possíveis de pessoa jurídica. Mas, em 2014, o legislador se preocupou em reforçar este comando com relação às microempresas e empresas de pequeno porte.

⁶⁶ O art. 9º da CLT dispõe que: “Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação”. No direito do trabalho costuma se falar no princípio da “primazia da realidade”, de acordo com o qual deve se avaliar o que realmente aconteceu e não apenas o que está escrito.

A Lei do Simples Nacional -a lei complementar 123 de 2006-, no seu § 4º de seu art. 3º dispõe sobre as situações em que uma pessoa jurídica não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado nela previsto.

E a Lei Complementar 147, de 2014, incluiu entre essas hipóteses, um inciso XI estabelecendo vedação para que não possa ingressar no regime do Simples a pessoa jurídica “cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Examinado o problema no ordenamento jurídico brasileiro, a seguir será apresentada a situação do sistema tributário do Reino Unido a partir de um exemplo semelhante.

5. Quadro da Tributação no Reino Unido

Assim como no Brasil, no Reino Unido, o exercício de uma atividade pode se dar sob formas jurídicas distintas: pelo funcionário da empresa (*employed*), por um autônomo (*self-employed*) ou pelo(s) sócio(s) de uma empresa contratada (*incorporated company*).⁶⁸

Em qualquer país, o fato de existirem formas diferentes a partir das quais uma atividade econômica pode ser organizada, potencialmente, pode implicar em o custo tributário ser maior para uma dessas formas e menor para outra. A regra é que isso aconteça, mas nem sempre as mesmas formas de organização são favorecidas.

Como escrevem Crawford e Freedman, “in the USA, there has been a penalty on incorporation for those intending to distribute profits as a result of the classical system of dividend which taxes dividends at the corporate level (via Corporation

⁶⁸ Crawford, Claire; Freedman, Judith Small Business Taxation. In: Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review. Oxford: Oxford University Press, 2010, pp. 1040. Na base das distinções, elas mostram como há problemas de duas ordens diferentes: “They are at the interface between the taxation of incorporated and unincorporated firms and also go to the heart of the relationship between personal and business taxation” (p. 1031)

Porto, Lorena Vasconcelos; Vieira, Paulo Joarês. A “Pejotização” na reforma trabalhista e a violação às normas internacionais de proteção ao trabalho. In: *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 9ª região*. Curitiba, v. 8, n. 80, jul 2019, p. 54.

tax) and at the personal level (via income tax)”.⁶⁹ No Reino Unido, ao tempo da Mirrlees Review, o problema era o inverso: havia uma vantagem tributária grande para a prestação da atividade pelo sócio de uma microempresa (*incentive to incorporate*).⁷⁰

Esse fato se deve, em especial, à introdução, no início dos anos 2000, de uma alíquota de 10% para a tributação da renda das empresas com lucro de até £10.000 (*corporation tax starting rate*).

O quadro a seguir descreve a evolução da tributação da renda das empresas (*corporation tax*) a partir da comparação entre a *standart rate*, aplicável às empresas em geral, e a *small profits rate*, aplicável às MPEs. Os dados foram obtidos no site de uma empresa privada de consultoria: <https://www.figurewizard.com/list-uk-corporation-tax-rates.html>.

Tabela 03

From April 1st.	Starting Profit Threshold	Small Rate Profit Threshold	Starting Rate of Tax	Small Profit Rate of Tax	Standard Rate of Tax
1971	-	-	-	40%	40%
1972	-	-	-	40%	40%
1973	-	25,000	-	42%	52%
1974	-	25,000	-	42%	52%
1975	-	30,000	-	42%	52%
1976	-	40,000	-	42%	52%
1977	-	50,000	-	42%	52%
1978	-	60,000	-	42%	52%
1979	-	70,000	-	40%	52%
1980	-	80,000	-	40%	52%
1981	-	90,000	-	40%	52%
1982	-	100,000	-	38%	52%
1983	-	100,000	-	30%	50%
1984	-	100,000	-	30%	45%

⁶⁹ Esse problema foi enfrentado em 1958 com o “subchapter S do Internal Revenue Code”, “which permits partnerships or pass-through treatment for US corporations satisfying certain conditions (‘S’ Corps). Os desenvolvimentos desse ponto deram aos contribuintes a oportunidade de escolha de tratamento tributário a despeito da forma jurídica, “but they also increase the opportunities for tax planning” e de acordo com Auerbach, Devereux e Simpson, o crescimento e popularidade das S corps “may be partially explained by theses tax advantages”.

⁷⁰ Crawford, Claire; Freedman, Judith Small Business Taxation. In: Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review. Oxford: Oxford University Press, 2010, pp. 1049.

1985	-	100,000	-	30%	40%
1986	-	100,000	-	29%	35%
1987	-	100,000	-	27%	35%
1988	-	100,000	-	25%	35%
1989	-	150,000	-	25%	35%
1990	-	200,000	-	25%	34%
1991	-	250,000	-	25%	33%
1992	-	250,000	-	25%	33%
1993	-	250,000	-	25%	33%
1994	-	300,000	-	25%	33%
1995	-	300,000	-	25%	33%
1996	-	300,000	-	24%	33%
1997	-	300,000	-	21%	31%
1998	-	300,000	-	21%	31%
1999	-	300,000	-	20%	30%
2000	10,000	300,000	10%	20%	30%
2001	10,000	300,000	10%	20%	30%
2002	10,000	300,000	0%	19%	30%
2003	10,000	300,000	0%	19%	30%
2004	10,000	300,000	0%	19%	30%
2005	10,000	300,000	0%	19%	30%
2006	-	300,000	-	19%	30%
2007	-	300,000	-	20%	30%
2008	-	300,000	-	21%	28%
2009	-	300,000	-	21%	28%
2010	-	300,000	-	21%	28%
2011	-	300,000	-	20%	26%
2012	-	300,000	-	20%	24%
2013	-	300,000	-	20%	23%
2014	-	300,000	-	20%	21%
2015	-	N/A	-	20%	20%
2016	-	N/A	-	20%	20%
2017	-	N/A	-	19%	19%
2018	-	N/A	-	19%	19%
2019	-	N/A	-	19%	19%
2020	-	N/A	-	19%	19%
2021	-	N/A	-	19%	19%
2022	-	N/A	-	19%	19%
2023	-	50,000	19%	25%	25%

Small profit rate

No Reino Unido, desde 1973 até 1999, na tributação da renda da pessoa jurídica (*corporation tax*), existiu uma diferença entre a alíquota aplicável às micro e pequenas empresas (*small profit rate*) e a alíquota padrão, aplicável às empresas em geral. Essa diferença variou ao longo dos anos.

Em 1973 a alíquota aplicável às micro e pequenas empresas era de 42% enquanto a alíquota padrão era de 52%. Na maior parte dos anos 1970, a diferença também foi de 10 pontos percentuais, ela atingiu 20 pontos percentuais em 1983 e, depois, foi diminuindo até atingir 6 pontos percentuais em 1986. Depois disso, ela voltou a crescer, estabilizando-se em 12 pontos percentuais entre 1991 e 1995 e ficando em 10 pontos percentuais entre 1997 e 1999.

O lucro da empresa para que ela pudesse usufruir da *small profit rate* foi aumentando com o passar dos anos. O teto fixado (*threshold*) para que a empresa pudesse receber o tratamento tributário concedido às micro e pequenas empresas era de £25.000 em 1973, £100.000 entre 1982 e 1988 e £250.000 entre 1991 e 1993, estabilizando-se em £300.000 a partir de 1994, até 2023.

Mas a diferença entre a tributação padrão e a tributação das micro e pequenas empresas sofreu uma outra alteração e foi ampliada no ano 2000, com a criação de uma *corporation starting rate*. No *Finance Act 2000*, anunciado em 1999, além de manter-se uma *small profits rate* de 20% para lucros não superiores a £300.000 contra 30% da alíquota padrão, previu-se a criação de uma *corporation starting rate* de 10% para empresas cujos lucros fossem de £10.000 ou menos⁷¹.

Em 2002, a diferença entre a tributação das micro e pequenas empresas em relação as outras empresas se acentuou, pois a *starting rate* foi reduzida de 10% para 0%, patamar em que foi mantida de 2003 a 2005. Por outro lado, a

⁷¹ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/company-taxation-manual/ctm03520>.

diferença entre a alíquota padrão e a *small profits rate* foi de 11% entre 2003 e 2005.

Em 2006, a *starting rate* foi suprimida, mas, de 2006 até 2017, ainda se manteve uma diferença entre a alíquota aplicável às micro e pequenas empresas e a alíquota padrão, aplicável as outras empresas. No entanto, a supressão da *starting rate* alterou significativamente a diferença comparativa. O teto para incidência da *small profit rate*, de 1994 até 2022, foi de £300.000 ao ano.

De 2017 até 2022 não apenas não existiu a *starting rate* como também não existiu mais uma alíquota diferenciada para as micro e pequenas empresas: a alíquota para a *corporate tax* foi estabelecida em 19% para todas as empresas, sem exceção.⁷²

Em 2023, no entanto, o tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas foi restabelecido, mas em patamares menores que antes: o lucro até £50.000 passou a estar sujeito a uma alíquota de 19% e o lucro a partir de £300.000 ficou sujeito a uma alíquota de 25%, tendo sido instituída uma *tax relief* para fazer a transição entre os dois valores.

Corporation Tax – situação atual

Com efeito, no *Spring Budget* de 2021, o governo anunciou que a alíquota passaria a 25% para empresas com lucro anual superior a £250.000. Mas, que seria mantida a alíquota (que passaria então a ser diferenciada) de 19% (*small profits rate*) para empresas com lucro até £50.000. E que haveria um tratamento de transição para empresas com lucro entre £50.000 e £250.000.

Nessa faixa de transição, a empresa pagaria o imposto “at the main rate, reduced by a marginal relief” [...] that “provides a gradual increase in the effective Corporation Tax rate”.⁷³

⁷² <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates>

⁷³

<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax#corporation-tax-rates>

O governo dispõe de uma calculadora que, quando alimentada pelos dados relativos ao lucro, apresenta o *marginal relief* e a alíquota efetiva para os lucros entre £50.000 e £250.000.⁷⁴ A seguir serão apresentados os resultados para quando inseridos dados relativos a lucro de £100.000, £150.000 e £200.000.

Se o lucro da empresa for de £100,000, o *marginal relief* é de £2,250. Portanto, o tributo a ser pago seria £25.000 - £2.250 = £22.750 e a alíquota efetiva que seria de 22,75%. Se o lucro da empresa for de £150.000, o *marginal relief* é de £1.500. Portanto, o tributo a ser pago seria £37.500 - £1.500 = £36,000 e a alíquota efetiva que seria de 24,0%. E, por último, se o lucro da empresa for de £200.000, o *marginal relief* é de £750. Portanto, o tributo a ser pago seria £50.000 - £750 = £49,250 e a alíquota efetiva que seria de 24,63%.

Assim, se o lucro da empresa é de até £50.000 sua alíquota efetiva é de 19%. À medida que o lucro da empresa aumenta, cresce também a alíquota efetiva até que ela atinge 25%, quando o lucro da empresa é de £250.000.

Income Tax and National Insurance Contributions

Para comparar a carga tributária nas diferentes formas pelas quais uma atividade econômica pode ser organizada, é preciso indicar os outros tributos incidentes: além da *corporation tax*, que incide sobre a renda das empresas, há o imposto sobre a renda (*income tax*) que incide sobre a renda da pessoa física, seja na forma de salário ou de distribuição de dividendos, e a *National Insurance Contribution*.

As alíquotas do imposto sobre a renda da pessoa física no Reino Unido⁷⁵ são indicadas no quadro abaixo.⁷⁶ Renda anual de até £12,570 está isenta de Imposto sobre a renda. Esse é o valor da *personal allowance* no momento no Reino Unido. A partir desse valor, as alíquotas incidentes são de 20%, 40% e 45% quanto atingida a renda indicada na tabela.

⁷⁴ <https://www.tax.service.gov.uk/marginal-relief-calculator/results-page>

⁷⁵ Essas são as alíquotas para A Inglaterra, País de Gales e Irlanda do Norte. Na Escócia, as alíquotas são diferentes. <https://www.gov.uk/scottish-income-tax>.

⁷⁶ <https://www.gov.uk/income-tax-rates>.

Tabela 04

Band	Taxable income	Tax rate
Personal Allowance	Up to £12,570	0%
Basic rate	£12,571 to £50,270	20%
Higher rate	£50,271 to £125,140	40%
Additional rate	over £125,140	45%

A *National Insurance Contribution* (NIC), por sua vez, está organizada de acordo com classes, de 1 até 4, em função do *employment status* e de quanto se ganha. No caso do trabalho assalariado, como no Brasil, deve haver pagamento tanto da parte do empregado, quanto da parte do empregador.

No caso de trabalho assalariado (deve haver pagamento de NIC de acordo com as tabelas da “classe 1” (tanto com relação à parte do empregado quanto à parte do empregador). Há duas classes de NIC para autônomos (*self-employed*): a “classe 2” e a “classe 4”. E a “classe 3” regula as contribuições voluntárias.⁷⁷ Além disso, nas classes há categorias que podem receber tratamento diferenciado.

Com relação ao trabalho assalariado, há dois pisos (*thresholds*) diferentes a partir dos quais o pagamento da contribuição se inicia: um para a contribuição dos empregados e outro para a contribuição dos empregadores. Para a contribuição dos empregados o *threshold* é de £1.048 por mês. Quando o empregado recebe a partir desse valor, deve haver o pagamento da contribuição. No caso da contribuição dos empregadores, o *threshold* é menor, £758 por mês.

77

<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-national-insurance-contributions/rates-and-allowances-national-insurance-contributions>

Para o empregado que recebe entre £1.048 por mês (£242 por semana) e £4.189 por mês (£967 por semana), a contribuição é de 8% do valor recebido. Para valores superiores a £4.189 por mês, a contribuição é de 2%.⁷⁸ A contribuição é retida na fonte pela empresa.

Com relação à parte do empregador, para salários acima de £758 por mês (£175 por semana) deve ocorrer o pagamento da parte patronal da contribuição a uma alíquota de 13,8%, de acordo com a *employer rate*.⁷⁹

Há, além do regramento para o trabalho assalariado, duas classes de *National Insurance Contribution* para autônomos (*self-employed*): a “classe 4” e a “classe 2”.⁸⁰

Os *self-employed* podem assumir duas formas: *sole proprietorship* and *partnership*.⁸¹

Pela regra geral, os autônomos (*self-employed*) devem pagar a contribuição em função dos lucros, de acordo com a tabela da “classe 4”. Se os lucros são superiores a £12.570 ao ano, o autônomo deve pagar 6% sobre lucros entre £12.570 e £50.270 e 2% sobre lucros superiores a £50.270.⁸² O valor de £1.048 por mês (*threshold* para os empregados) multiplicado por doze meses resulta em £12.576, apenas seis libras a mais que o valor do *threshold* para os *self-employed*.

⁷⁸ <https://www.gov.uk/national-insurance-rates-letters>

⁷⁹ <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-national-insurance-contributions/rates-and-allowances-national-insurance-contributions#class-2-and-class-4-national-insurance-self-employed>

⁸⁰ <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-national-insurance-contributions/rates-and-allowances-national-insurance-contributions>

⁸¹ Nos termos de Crawford e Freedman, “partnership may be general or limited. Limited partnerships are unincorporated but registered and one partner must have unlimited liability, although that partner may itself be a limited liability company” (Small Business Taxation. In: *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, 2010, pp. 1041.

⁸² <https://www.gov.uk/self-employed-national-insurance-rates>

Se, no entanto, o autônomo tiver renda anual superior a £6.725, mas inferior a £12.570, sua contribuição para a “classe 2” são assumidas como pagas, sem que precisem ser pagas com o objetivo de protegê-los.^{83 84 85}

Comparação entre as Cargas tributárias no Reino Unido

Tendo em vista a incidência desses tributos, a tributação da atividade econômica vai variar em função da forma jurídica que a atividade assuma. O relatório do *Office of Tax Simplification* apresentado ao Parlamento do Reino Unido, em conformidade com a seção 186(4)(b) do *Finance Act 2016*, e publicado em maio de 2019, descreve as diferenças de tributação de acordo com a forma jurídica assumida.⁸⁶

A tributação incide de forma diferente, dependendo de a renda que advém da atividade remunerar um funcionário interno contratado para desempenhar o trabalho, ou de ela remunerar a atividade de um autônomo ou de uma pessoa jurídica (*incorporated*) contratadas por uma empresa para fazer o trabalho.

A tributação depende, portanto, da forma jurídica e a tabela abaixo ilustra a diferença na tributação para lucros de £10.000, £25.000,00, £50.000, £75.000, £100.000 alcançados a partir do trabalho de um funcionário assalariado, da prestação de serviço por parte de um autônomo ou por parte de uma empresa terceirizada. Os dados são os mesmos apresentados na tabela 02, construída para o Brasil, isto é, a partir das receitas, é calculado o custo tributário das diferentes formas de exercício da atividade. Mas, a tabela elaborada pelo *Office of Tax Simplification* subtrai, das receitas, os tributos incidentes e apresenta o lucro de cada forma de organização da atividade.

⁸³ <https://www.gov.uk/national-insurance/how-much-you-pay>

⁸⁴ Normalmente não há pagamento de NIC, mas pode haver em algumas circunstâncias se o empregado recebe entre £123 e £242 por semana em um trabalho; um *self-employed* cujo lucro é de 6,725 ou mais por ano.

⁸⁵ Nos termos das informações disponibilizadas no site do governo do Reino Unido: “class 2 contributions are treated as having been paid to protect your National Insurance record. This means you do not need to pay Class 2 Contributions (<https://www.gov.uk/national-insurance/national-insurance-classes>)”

⁸⁶ Ainda que os dados do *Office of Tax Simplification* sejam de 2019, não há alteração nas alíquotas de 2019 a 2022 e mesmo nos anos seguintes as alterações são muito pequenas.

No caso de o trabalho ser feito pela empresa terceirizada (*limited company*) se assume que há um único acionista e que o salário é equivalente “to the primary national insurance contributions (NICs) threshold, with the balance of profits distributed as dividends”, por ser a forma que minimiza o custo tributário.⁸⁷ O autônomo é chamado *sole trader*.

Tabela 05⁸⁸

Profit ¹¹	£10.000	£25.000	£50.000	£75.000	£100.000
Limited Company	£9.740	£21.336	£40.067	£55.701	£69.369
Sole Trader	£9.721	£20.871	£38.621	£53.121	£67.261
Employee ¹²	£9.690	£19.186	£34.125	£47.365	£60.107
Differences ¹³					
Tax difference between limited company and sole trader	£19	£465	£1.446	£2.580	£2.108
Tax difference between limited company and employee	£50	£2.150	£5.942	£8.336	£9.262

Source: OTS

Como se vê na tabela, para qualquer faixa de lucro, há um escalonamento nos lucros obtidos com as diferentes formas jurídicas. A contratação de um empregado para o exercício da atividade sempre corresponde à opção de maior custo e assim, menor lucro. A contratação de um trabalhador autônomo para desempenhar a atividade econômica diminui um pouco o custo e aumenta um

⁸⁷ Office of Tax Simplification. *Simplifying everyday tax for smaller business: a further business lifecycle review*. Presented to Parliament pursuant to section 186(4)(b) of Finance Act 2016. Londres, 2019, p. 28.

⁸⁸ Na figura original, são apresentadas três notas à tabela com o seguinte teor:

^A The figures shown for a limited company, sole trader and employee below each column heading are the amount of net income after tax.

^B Assumes employee's salary paid after deduction of employer NIC

^C The figures below show in each case that less tax and NICs are payable in the case of a limited company.

pouco o lucro e a contratação de uma pessoa jurídica reduz o custo e aumenta o lucro ainda mais. Os cálculos detalhados elaborados pelo *Office of Tax Simplification* de como se chegou aos números apresentados são reproduzidos no anexo II ao presente trabalho.

Além das três formas básicas *employee*, *self-employed* e *limited liability companies (LLC)*, em 2001 o Reino Unido introduziu uma norma forma: *limited liability partnerships (LLPs)* cujos detalhes não podem ser explorados nos limites desse trabalho.

Comparação entre o Brasil e o Reino Unido

Trata-se agora de comparar os sistemas do Reino Unido e do Brasil.

Como foi visto, no Brasil, as preocupações com o tratamento diferenciado para as MPE remontam aos anos 1960. Mas o regramento atual foi estabelecido em 1996, com a Lei do Simples Federal, e aperfeiçoado em 2006, com a Lei do Simples Nacional. Nessas duas leis foi estabelecido um regime substitutivo de tributo único que, na primeira situação, substituiu vários tributos federais e, na segunda, além deles, o ICMS e o ISS.

Uma primeira diferença é que no Reino Unido não há regime substitutivo de tributo único, mas tanto a legislação do imposto sobre a renda das empresas (*corporation tax*), quanto a legislação do VAT previram, pelo menos em algum momento, tratamento favorecido para as MPE.⁸⁹ Com relação ao imposto sobre a renda, a tabela a tabela das páginas 24 e 25 apresenta e evolução do regime diferenciado desde que foi instituído pela primeira vez, em 1973.⁹⁰

Uma segunda diferença entre os países diz respeito aos tetos (*threshold*) para ingresso nos regimes diferenciados e à dimensão do tratamento

⁸⁹ Pessôa e Pessôa, (2000, p. 88)

⁹⁰ Com respeito ao VAT, são observadas duas situações distintas. Em uma primeira situação, é estabelecido um teto de faturamento e as empresas que não atingirem esse teto estão dispensadas do pagamento do tributo. Além desse primeiro teto, as empresas que não atingirem um segundo patamar podem pagar o IVA como uma porcentagem de seu faturamento. O primeiro patamar é de US\$ 104.000,00 e o segundo patamar é de US\$ 183.500,00.

diferenciado que são muito maiores no Brasil que no Reino Unido. No caso da tributação da renda, entre 2015 e 2022, não havia qualquer diferenciação. O tratamento favorecido foi reintroduzido em 2023, mas, mesmo assim, com alíquotas apenas 6% menores (19% em vez de 25%) e para empresas com lucros inferiores a £50.000 anuais. Para lucros entre £50.000 e £300.000 foi estabelecida uma transição e a partir de £300.000 já incide a alíquota padrão. Esses valores são bastante inferiores ao teto de R\$ 4.800.000,00 que existe no Brasil.

Uma terceira diferença é a de que a simplificação da Tributação da Renda, no Reino Unido, não altera a base do imposto, como no Brasil, que passa da renda para o faturamento. A análise de Bernard Appy mostrou que essa mudança de base está na origem de uma das principais distorções dos regimes simplificados no Brasil, que é privilegiar as empresas com margem alta em detrimento das que operam com margem baixa. Essa distorção não surge, portanto, com relação à tributação da renda no Reino Unido, pois sempre que houve diferenciação, o lucro continuou a ser a base de cálculo do imposto.

Como foi apontado no início do trabalho, o foco deste estudo é apontar para outra distorção que surge tanto no regime do Brasil quanto no do Reino Unido.

Nos dois sistemas, uma atividade pode ser desenvolvida sob formas jurídicas diferentes: pelo funcionário de uma empresa, por um autônomo ou pelo sócio proprietário de uma empresa (que pode ou não ter optado por regime simplificado). **As tabelas das páginas 16 e 17 (Brasil) e página 28 (Reino Unido) mostram, no entanto, como a constituição de uma empresa para o exercício de uma atividade econômica (por exemplo, prestar serviço) implica numa economia tributária muito maior no Brasil, que no Reino Unido. Existe no Brasil um estímulo muito maior para a conversão da renda do trabalho em renda do capital que no Reino Unido e essa seria uma quarta e fundamental diferença.**

As tabelas apresentadas para o Brasil (p. 17) e para o Reino Unido (p. 30) procuram comparar a carga de impostos a partir do mesmo faturamento aproximado. Assumindo uma taxa de conversão do real para a libra esterlina de

R\$ 7 para £1, faturamentos de R\$ 70.000,00, 175.000,00, 350.000,00, R\$ 525.000,00 e R\$ 700.000,00 correspondem aos faturamentos de £ 10.000,00, £ 25.000,00, £ 50.000,00, £ 75.000,00 e £ 100.000,00.⁹¹

Na situação de faturamento de £ 100.000,00, no Reino Unido uma *limited company* pagaria e £ 30.631,00 em tributos enquanto se o mesmo serviço fosse prestado por um *employee* o tributo incidente seria de e £ 39.893,00, isto é, haveria uma diferença de e £ 9.262,00. **A prestação de serviço por meio da contratação e um empregado implicaria numa carga tributária cerca de 30% maior.**

No Brasil, por sua vez, na situação com faturamento de R\$ 700.000,00, a carga tributária incidente sobre o funcionário da empresa seria de R\$ 397.643,43 (R\$ 510.572,52, se fossem incluídos os gastos da empresa com FGT, 13º salário e férias), enquanto a carga tributária incidente sobre uma empresa do Simples (anexo V) seria de R\$ 128.493,84 (R\$ 119.562,64 para uma empresa do lucro presumido). **Portanto, a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço, quando ela é feita por meio da contratação de um funcionário, mesmo não incluindo-se os gastos com FGTS, 13º salário e férias, é mais de 200% maior que a carga tributária incidente sobre a prestação do mesmo serviço, quando feita por uma empresa optante pelo regime do Simples.**

Na situação de faturamento de £ 50.000,00, no Reino Unido, uma *limited company* pagaria £ 9.933,00 em tributos, enquanto, se o mesmo serviço fosse prestado por um empregado contratado, a carga tributária incidente seria de £ 15.875,00. A carga tributária da segunda seria assim quase 60% maior que a da primeira forma de prestação do serviço.

Mas novamente chama a atenção que no Brasil essa diferença é, novamente, muito maior. Na faixa de faturamento de R\$ 350.000,00, os tributos incidentes sobre uma empresa optante pelo simples somariam R\$ 60.348,84, enquanto os tributos incidentes sobre a prestação do serviço por um empregado celetista remontariam a R\$ 195.471,33. Portanto, haveria uma diferença de mais de 200%.

⁹¹ Ainda que os dados do Reino Unido sejam anteriores, não houve mudança relevante nas alíquotas dos tributos que estão em questão nesse país entre 2019 e 2022. E as mudanças posteriores nas alíquotas da *corporation tax* de 2023 e 2024 alteraram muito pouco o cenário.

Mesmo que a diferença entre as cargas tributária seja muito maior no Brasil que no Reino Unido, a preocupação em evitar que isso trouxesse consequências negativas para o sistema sempre foi muito maior por parte da literatura e da legislação do Reino Unido que do Brasil.⁹² **E a comparação com relação a este ponto – quinta diferença- será analisada a seguir.**

6. O problema da conversão da renda do trabalho em renda do capital

Como escrevem Crawford e Freedman, há três tipos de vantagem para a organização sob a forma de uma pessoa jurídica, se comparada ao trabalho assalariado ou autônomo. Em primeiro lugar, “corporate tax rates are lower than income tax rates, especially where the small companies’ rates applies”.⁹³ Assim, o sócio-proprietário pode separar parte da renda para investimento pela companhia, tendo pago apenas o imposto sobre a renda na pessoa jurídica.

Em segundo lugar, “incorporation provides an opportunity to convert income from labor into income from capital, which enables shareholders to take income from the company in the form of dividends or capital gains not subject to NICs”.⁹⁴

E, em terceiro lugar, “incorporation may offer the opportunity to an owner to split shareholdings with other family members so that the whole of the income is taxed at a lower rate than would be the case if it was all received by one shareholder”.⁹⁵

⁹² Nesse sentido, por exemplo, a análise do *Institute for Fiscal Studies* do Budget de 2010, em que é prevista uma redução da *corporate tax* (de 28% para 24% em 4 anos) e também uma redução da *small profits tax* (de 21% para 20%). (HM Treasury, Budget 2010, p. 40). Sobre esta redução pontual da *small profit tax* Stuart Adam do IFS observou: “taken together, these measures were not a simplification: although the cut in the main rate was welcome, the cut in the small profits rate was less so as there was ‘no clear reason to favour companies with low profits’ and it would worsen the avoidance problems as individuals incorporated their business rather than pay tax at income tax rates on their profits” (SILLY, Anthony, House of Commons Library. Corporate Tax Reform, p. 15, 9 July 2021). Cf. Adam, Stuart, “Business & capital taxes”, IFS Post-Budget Presentations, 23 June 2010.

⁹³ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1049).

⁹⁴ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1049).

⁹⁵ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1049).

Do ponto de vista prático, isso resultaria nas diferenças entre as cargas tributárias mostradas anteriormente e que já chamavam a atenção, no Reino Unido, pelo menos desde as últimas décadas do século XX, e que foram objeto de análise detalhada, por Claire Crawford e Judith Freedman, na *Mirrlees Review*.⁹⁶

Enfrentamento do Problema no Reino Unido

Assim, no Reino Unido, desde o primeiro momento, a literatura e a legislação estiveram atentas às distorções que poderiam resultar desse tratamento diferenciado entre as rendas do trabalho e do capital e sempre procuraram pensar em maneiras de evitá-las.

Para isso, o caminho seguido pela legislação foi a adoção de “anti-avoidance provisions”. O alvo foram as *personal service companies* (PSCs) e *managed service companies* (MSCs).

Dispositivos especiais para tributar a renda das PSCs foram introduzidos em 2000, ao mesmo tempo em que foram introduzidas as alíquotas mais baixas para a tributação da renda das pessoas jurídicas, presumivelmente reconhecendo que essa diferenciação poderia trazer problemas. Trata-se do IR 35.

“The rules aim to look through the existence of the corporation for tax purposes”⁹⁷ Nos casos em que alguém fornece seus serviços para um cliente por meio de uma PSC, a regra pretende tratá-lo, do ponto de vista tributário e da previdência social, **como empregado, em todos os casos em que, se o contrato tivesse sido feito diretamente entre ele e o cliente, ele teria sido tratado como um empregado.**

Como mostram Crawford e Freedman este é um juízo complicado e que envolve algum grau de subjetividade: “[t]he application of these rules depends,

⁹⁶ Crawford e Freedman escrevem que, em 2009-2010, “applying this method means that an incorporated owner-manager whose business makes £ 25.000 gross annual profits pays only 17.3% (£4.313) of this in tax, compared with 27.7% for an employee and 22.4% for a self-employed individual earning the same amount”. (Crawford e Freedman, 2010, p. 1049)

⁹⁷ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1050).

therefore, on a finding that there would have been a contract of employment between the client and the individual undertaking the work had there not been a PSC involved. This places heavy reliance on the finding of a legal relationship of employment on which the law can be very unclear in borderline cases”.⁹⁸

Além disso, no caso de a autoridade fiscal acreditar estarem preenchidos os requisitos para a aplicação do IR 35, surge o problema de saber sobre quem deve recair a penalidade. Crawford e Freedman apontam que inicialmente a legislação havia sido escrita para colocar o ônus sobre a PSC, mas também sobre as companhias clientes, mas que “following business complaints, the liability was placed on the PSC itself”.⁹⁹

Dessa forma, a situação se tornou muito difícil para os trabalhadores. Por um lado, nas palavras de Crawford e Freedman, não deixou de existir um “incentive to large business to insist that those providing services to them should incorporate”¹⁰⁰ Com efeito, elas argumentam que as grandes companhias continuaram a exigir a constituição sob a forma de pessoa jurídica (“*incorporate*”) e muitos trabalhadores se encontraram sem alternativa: incorporar para obter trabalho, ainda que vulneráveis à complexa legislação antielisão ou reduzir em muito a possibilidade de trabalho.

Mas o problema é que, nas situações em que os requisitos para a aplicação do IR35 estiverem preenchidos, os trabalhadores (que constituíram pessoa jurídica) passam a pagar imposto como se fossem empregados, mas sem receber os benefícios assegurados pela legislação trabalhista.

Por tudo isso, a solução proposta pelo legislador do Reino Unido trouxe inúmeros problemas sem ter resolvido a questão e é duramente criticada por Crawford e Freedman, por exemplo.

Nesse sentido, elas argumentam que “[a]rguably, the involvement of **the problematic employee status test in the determination of whether IR35**

⁹⁸ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1051).

⁹⁹ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1051).

¹⁰⁰ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1051)

applies has made the legislation unworkable, unenforceable and uncertain in its application (Tiley & Collison (2007), p. 492; Lee (2007), p. 142; Gretton (2008)”¹⁰¹(grifos acrescentados)

De imediato, a medida encontrou resistência. E, de acordo com Crawford e Freedman, ela resultou no pior dos mundos, pois “remain a trap for the unwary and increases compliance costs and encourages costly structuring to avoid the legislation but is unlikely to raise very much revenue”.¹⁰²

O fracasso da legislação das *Personal Service Companies* (PSC), de 2000, levou à promulgação da legislação das MSC, de 2007 (*Tacking Managed Service Companies*, HMRC, 2007). Esta última substituiu a primeira, que, no entanto, permanece vigente para os casos em que a MSC não se aplique, e a PSC se aplique.

Essa foi a solução proposta pelo sistema jurídico do Reino Unido. Observe-se que, nesse país, como já foi dito, a diferença entre a tributação nas diversas formas jurídicas é muito inferior à que existe no Brasil. E mesmo assim ela foi sempre objeto de crítica, o que fez com que, em anos recentes, o tratamento diferenciado para as MPEs fosse inclusive abolido. O diagnóstico da literatura sobre o problema do tratamento diferenciado foi, ao menos em parte, reconhecido pelo governo: percebeu-se que a rápida criação de novas MPE nos anos anteriores não tinha relação com empreendedorismo, mas tinha como base a conversão da renda do trabalho em renda do capital por razões estritamente fiscais. Como escrevem Adam e Miller:

“However, having more companies should not automatically be seen as a positive outcome. This was ultimately recognized by the last Labour government, which unwound the starting rate following concerns that the rapid growth in new companies represented the effects of tax-motivated incorporations”.¹⁰³

¹⁰¹ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1051).

¹⁰² (Crawford e Freedman, 2010, p. 1051).

¹⁰³ Adam, Miller (2019, p. 9)

Mas o problema da conversão da renda do trabalho em renda do capital não existe apenas no Brasil e no Reino Unido, mas em diversos outros países. Ele existe, por exemplo, também nos países nórdicos. Por isso, a seguir será apresentado, em traços muito gerais, o problema tal como ele se apresenta nos sistemas dos países nórdicos, fundamentalmente, na Noruega, mas serão também apontados alguns dos traços do sistema da Suécia.

O Sistema dual dos países Nórdicos

A Noruega não tem regime especial que assegure tratamento favorecido para as MPE com relação à tributação da renda.¹⁰⁴ No entanto, a introdução do modelo de imposto sobre a renda dual nos países nórdicos, a partir dos anos 1990, fez com que o problema da conversão da renda do trabalho em renda do capital também se apresentasse nesses países.

A reforma de 1990-1991 na Suécia introduziu o sistema de imposto de renda dual neste país. De acordo com o modelo então instituído, a renda do capital passou a ser tributada de acordo com uma alíquota fixa enquanto a renda do trabalho conforme uma alíquota progressiva.

Esse sistema fez com que as alíquotas do imposto de renda sobre o trabalho e a contribuição para previdência fossem superiores à tributação da renda da empresa somada à tributação da distribuição de dividendos.¹⁰⁵

Pouco tempo mais tarde, na Noruega, a reforma tributária de 1991 introduziu o modelo dual que entrou em vigor em 1992. A alíquota para a renda do capital e para o imposto de renda das empresas foi fixada em 28%. Enquanto isso, a alíquota para a renda do trabalho foi fixada um pouco abaixo dos 50%.

No entanto, nas palavras de Zimmer, “neutrality in the taxation of capital income was considered to require single taxation of company profits”.¹⁰⁶ Por isso, foi

¹⁰⁴ Eu ainda vou fazer algumas confirmações com relação a esse ponto tem em vista tratamentos diferenciados para empresas em áreas remotas.

¹⁰⁵ Wykman, (2019, p. 5)

¹⁰⁶ Zimmer (2024, p. 4)

estabelecido um sistema de imputação. De acordo com o sistema, se atribuía (isto é, se imputava) à pessoa física parte ou todo o imposto pago pela pessoa jurídica. Se o imposto pago pela pessoa jurídica é imputável à pessoa física, ela pode, portanto, se creditar do montante pago em seu nome. Mesmo que ela pague duas vezes (na pessoa jurídica e depois na física), recebe integralmente, a título de crédito, o valor pago pela pessoa jurídica em seu nome.¹⁰⁷

A consequência prática dessa situação era, assim, que não houvesse tributação de dividendos, o que implicava que, enquanto a renda do trabalho era tributada a uma alíquota de quase 50%, a renda do capital era tributada a apenas 28%. Esse quadro levou naturalmente a uma corrida para conversão da renda do trabalho em renda do capital.

E a diferença que surge com relação ao modelo do Brasil é que já, desde o primeiro momento, a Noruega envidou esforços para evitar que a conversão da renda do trabalho em renda do capital se efetivasse na prática.

Enfrentamento do Problema na Noruega

Para conter esse movimento, foi introduzido um modelo complicado de divisão, que se aplicava nas situações em que ao menos 2/3 dos acionistas trabalhassem efetivamente na empresa. No caso de a regra se aplicar, a renda da empresa era dividida em duas partes, “a personal income part and a capital income part”. Não obstante os acionistas e/ou gerentes pudessem ter estabelecido de forma diversa, a ‘personal income part’ era alocada aos ‘active shareholders’ que eram tributados de acordo com as alíquotas da renda do trabalho.¹⁰⁸ Em outras palavras, em uma sociedade de um único acionista, ainda que ele tenha estabelecido que receberia sua remuneração a título de renda do capital, ela era caracterizada pela lei como renda do trabalho.

A Suécia também desenvolveu um mecanismo para tentar impedir a conversão da renda do trabalho em renda do capital. O modelo sueco criou um

¹⁰⁷ A apresentação do sistema da Noruega também é feita por Gobetti (2022, p. 37 e seguintes).

¹⁰⁸ Zimmer (2024, p. 5); Cf também Gobetti (2022, p. 38).

regramento próprio para as chamadas “closely held corporations”, assim definidas aquelas em que “four or fewer owners control more than 50 percent of the ultimate voting rights in the corporation”.¹⁰⁹

As regras então fazem uma distinção entre “active owner” e “passive owner”. A distinção parte do reconhecimento de que podem existir relações distintas entre os acionistas e a empresa. Uma possibilidade é o acionista tanto investir seu capital na empresa, como trabalhar nela e tomar parte na sua governança. Uma segunda possibilidade é o acionista somente investir seu capital na empresa, mas não trabalhar nela. As ações dos primeiros são denominadas “qualified shares”, enquanto as dos segundos são denominadas “unqualified shares”.

Nas palavras de Wykman, “an owner is regarded active, or synonymously qualified, if (s)he or a close family member is, or during the past five years has been, active in the income generation of the corporation to a ‘considerable extent’”.¹¹⁰

Assim, tanto na Noruega quanto na Suécia foram adotados, em princípio, modelos semelhantes ao modelo do Reino Unido de procurar evitar a conversão da renda do trabalho em renda do capital por meio do “employee test”. Sempre que verificadas algumas condições, a renda que se apresentava com renda do capital deveria, para efeitos legais, ser tributada como renda do trabalho.

Esse modelo, que gerou um grande contencioso e uma insatisfação geral no Reino Unido, também não foi bem-sucedido na Noruega. “After ten Years [de sua implementação]” -escreve Zimmer- “this system broke down”¹¹¹

De acordo com ele, duas razões estão na base dessa quebra: (1) por um lado, “the division rules became the object of wide spread tax planning and most important – lobbying. The rules were liberalized (to make life easier for ‘family companies’) and the result was that it became rather easy get around them”; (2)

¹⁰⁹ Wykman, (2019, p. 5)

¹¹⁰ Wykman, (2019, p. 5)

¹¹¹ Zimmer (2024, p. 5)

por outro lado, em função do desenvolvimento do direito da União Europeia, “the imputation credit was granted only to dividend distribution from companies residente for tax purposes in Norway to shareholder residente for tax purposes in Norway”.¹¹²

A consequência disso foi que “the imputation rules for dividends (and the parallel rules for share capital gains) had to be abolished and the division had to be reformed or replaced by something else in order to prevent income shifting”.¹¹³

Foi por isso que, em 2006, o sistema norueguês foi substituído pelo sistema que continua em vigor até hoje. Duas modificações importantes foram introduzidas: em primeiro lugar, se reintroduziu a tributação sobre dividendos e, além disso, se introduziu uma ‘*shielding allowance*’, uma dedução equivalente ao rendimento normal do capital.¹¹⁴

O sistema anterior havia gerado o problema da conversão da renda do capital em renda do trabalho que os mecanismos antielisivos não estavam conseguindo impedir de uma forma eficiente. Assim, a reintrodução da tributação de dividendos teve como objetivo enfrentar essa situação. Os dividendos passaram a ser tributados também a uma alíquota de 28%, o que fez com que a tributação da renda do capital passasse a ser aproximadamente a mesma da tributação da renda do trabalho.

Enquanto essa última era tributada a alíquota de pouco menos de 50%, a primeira passou a ser tributada a $48,1\% = [28\% + 28\% \times (1 - 28\%)]$. Isto é, com a incidência da alíquota de 28% na pessoa jurídica, somada a alíquota de 28% incidente sobre o resultado dessa primeira incidência.

Por outro lado, o reconhecimento de uma rate of return allowance “meets the concerns that the taxation of the whole of the distributed profits of a company as if they were labor income does not recognise the investment of shareholders,

¹¹² Zimmer (2024, p. 5)

¹¹³ Zimmer (2024, p. 5)

¹¹⁴ A risk fee yield of of the shareholder’s investment in the shares.

and also permits a lower effective tax rate on the normal investment return to capital than on labor income, which may be attractive for non-small business reasons".¹¹⁵

Esse é o sistema atual da Noruega. A referência é importante, em primeiro lugar, porque a evolução do sistema norueguês resultou do enfrentamento de problemas semelhantes aos que existem hoje no Brasil. Mas, além disso, porque na *Mirrlees Review*, Crawford e Freedman também apresentam uma variação desse modelo como referência para o aprimoramento do sistema do Reino Unido.¹¹⁶

7. Conclusão

No Brasil como nos outros países, as atividades econômicas podem se organizar de formas diferentes, e a tributação vai depender da forma jurídica que o negócio assumir. Existem diferenças entre a tributação de uma atividade -como a prestação de um serviço- quando ela é desempenhada pelos funcionários de uma empresa, por um profissional autônomo contratado, ou pelo sócio-proprietário de uma MPE.

Essa diferença é significativa e, tanto no Brasil quanto no Reino Unido, o exercício de uma atividade por meio do sócio proprietário de uma MPE é menos tributado do que se o serviço fosse prestado pelo funcionário de uma empresa. No Brasil, essa diferença estimula que os serviços sejam prestados por sócios-proprietários de empresas optantes pelos regimes do Simples ou do lucro presumido e, conseqüentemente, a conversão da renda do trabalho em renda do capital.

Em algumas situações as MPE atuam de forma legítima, e há situações em que está sendo violada a lei trabalhista. Hoje, no Brasil, há muita confusão sobre o

¹¹⁵ (Crawford e Freedman, 2010, p. 1067).

¹¹⁶ Tratando do sistema do Reino Unido, Crawford e Freedman escrevem: "Companies' choice of financing methods may also be distorted, as a result of the differential treatment of debt and equity for tax purposes: while interests and loans (made to the company) are not subject to coportation tax, dividends (the return to equity) are". Por isso, elas defendem que, além de introduzir uma "rate of return allowance", que seja introduzida, ao nível das pessoas jurídicas, uma "allowance for corporate equity" e esse é o núcleo da proposta que fazem.

assunto, principalmente em razão de uma interpretação errada que se está fazendo da reforma trabalhista de 2017.

Essa reforma tornou possível a terceirização da atividade-fim. Uma empresa de engenharia, em vez de fazer a totalidade da obra com seus próprios funcionários, passou a poder, por exemplo, contratar uma empresa de concretagem, que possuísse funcionários especializados nesse aspecto da obra. Mas, desde que as duas empresas sejam reais, com capital social compatível e funcionários, o que é muito diferente de passar a prestar serviço por meio de pessoa jurídica, mas mantidas a subordinação, continuidade e pessoalidade.

Este é um problema que, em alguma medida, pode aparecer nos mais diversos países, e o presente trabalho procurou comparar este problema nos sistemas do Brasil e do Reino Unido. Dois pontos chamam especial atenção.

Em primeiro lugar, a dimensão do problema. No Reino Unido, para um faturamento de £ 100.000,00, a carga tributária sobre o serviço é cerca de 30% maior se ele é prestado por um empregado celetista, do que se prestado pelo sócio-proprietário de uma MPE. Para um faturamento de £ 50.000,00 é quase 60% maior.

No Brasil, também se observa uma vantagem tributária para a prestação do serviço por meio do sócio-proprietário de uma MPE (ou de uma empresa optante pelo regime do lucro presumido). Mas o problema é mais grave, porque, para faturamentos semelhantes, as diferenças são muito maiores. Tanto para faturamento de R\$ 700.000,00 como de R\$ 350.000,00, a carga tributária no caso de a atividade ser desempenhada por um empregado celetista é mais de 200% maior que a carga tributária quando a atividade é terceirizada para uma MPE.

Tanto no Reino Unido quanto no Brasil há normas para evitar a constituição de uma empresa com o objetivo de dissimular o vínculo empregatício. No Reino Unido, o 'IR 35' estabeleceu situações em que, não obstante ter sido constituída empresa, o sócio-proprietário deve ser tratado como empregado. No Brasil, além da CLT, a lei do Simples impede a adesão ao regime de pessoa jurídica "cujos

titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade”.

A segunda diferença que chama a atenção entre o que se passa no Brasil em comparação ao Reino Unido é que, neste último, tanto a legislação quanto a literatura, estiveram, desde há muito tempo, atentas ao problema e ao fato de a legislação existente não estar conseguindo cumprir sua função. O IR 35 passou por modificações, que, não obstante, não produziram os efeitos esperados. Identificar os casos em que alguém deve ser tratado como empregado, apesar de estar prestando o serviço por meio de uma empresa, mostrou-se uma tarefa difícil e os resultados se mostraram sempre insatisfatórios.

Mas, nesse país, desde os escritos da professora Judith Freedman das décadas de 1990 e 2000, passando pela *Mirrlees Review*, de 2010, e pelos trabalhos do *Institute for Fiscal Studies* nos últimos 10 anos este problema sempre foi objeto de atenção especial da literatura especializada.

No Brasil, ao contrário, além de não se verificar uma atuação suficiente da legislação, dos órgãos fiscalizadores, nem da literatura dominante, o que se observa é um movimento contrário: atualmente, o Poder Judiciário e, em especial, o Supremo Tribunal Federal tem anulado, em sede de decisões monocráticas em reclamações constitucionais, decisões da Justiça do Trabalho que reconheciam vínculo de emprego em que o serviço estaria sendo prestado por pessoa jurídica.

No Reino Unido, se as alterações legislativas seguirem o caminho de modificar e policiar as fronteiras entre as formas jurídicas, a literatura recente, em especial a *Mirrlees Review* e os estudos do *Institute for Fiscal Studies* apontam para outra direção: a melhor estratégia seria partir de uma situação que evita a diferença de carga tributárias entre elas.¹¹⁷

Foi visto como haveria dois tipos de fundamento para a tributação diferenciada das MPEs: (1) elas supostamente gerariam externalidades positivas (emprego e inovação) e (2) a diferenciação seria importante para corrigir falhas de mercado (seja com financiamento, seja com os custos de conformidade à tributação).

¹¹⁷ Stuart Adam e Helen Miller. Principles and practice of taxing small business. *IFS Working Paper W19/31*. 2019.

No entanto, a literatura mostra como apenas um grupo reduzido de MPE se qualificaria como capaz de gerar mais emprego, inovar, assim como também é apenas esse mesmo grupo pequeno que encontra dificuldades com financiamento. Assim, se estas forem as justificativas, conceder tratamento tributário favorecido indiscriminadamente a toda MPE não se apresenta como política tributária adequada, porque atinge empresas para as quais o benefício não se justifica. Por outro lado, se a justificativa for a redução dos custos de conformidade à tributação, isso pode ser feito sem redução da carga tributária.

Além de poderem não estar presentes, nas MPE beneficiadas, traços próprios do empreendedorismo, a razão para sua criação pode ser apenas uma razão fiscal, isto é, a conversão da renda do trabalho na renda do capital. O aumento do número de MPE sempre é apresentado como um dado positivo para o público em geral. Mas o universo das MPE não costuma ser investigado para identificar quanto das MPE criadas resultam pura e simplesmente do que foi descrito no trabalho como 'pejotização'.

Em síntese, a concessão de tratamento favorecido indiscriminadamente para toda e qualquer MPE traz como consequência a pejotização - a conversão da renda do trabalho em renda do capital por razões meramente fiscais. Evitar isso por meio do policiamento da zona cinzenta que existe entre as formas jurídicas que uma atividade pode assumir, se mostrou uma atividade custosa e que alcançou poucos resultados efetivos. A *Mirrlees Review*, a experiência dos países nórdicos e os trabalhos do *Institute for Fiscal Studies* que se seguiram apontam para uma alternativa que deveria ser analisada com profundidade também para o Brasil.

Bibliografia

Adam, Stuart, "Business& capital taxes", IFS Post-Budget Presentations, 23 June 2010. Disponível em: <https://ifs.org.uk/publications/business-and-capital-taxes>. Acesso em 30/07/2024.

Stuart Adam e Helen Miller. Principles and practice of taxing small business. *IFS Working Paper W19/31*. 2019.

Appy, Bernard. Regimes Simplificados de Tributação. In: Mendes, Marcos. *Para não esquecer. Políticas Públicas que empobrecem o Brasil*. Rio de Janeiro: editora Autografia, 2022, pp. 82-121.

Appy, Bernard. Tributação e produtividade no Brasil. In: Bonelli, Regis, Veloso, Fernando e Pinheiro, Armando Castelar. *Anatomia da produtividade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2017.

Bergner, Sören; Brautigam, Rainer; Evers, Maria; Spengel, Christoph. The use of SME Tax Incentives in the European Union. Discussion Paper n. 17-006. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, jan 2017. Available at: <https://www.zew.de/en/publications/the-use-of-sme-tax-incentives-in-the-european-union-1#publication672096>. Access in: 18/07/2024

Bird, Richard, Smart, Michael. Finances of the Nation. Taxing Consumption in Canada: Rates, Revenus, and Distribution. In: *Canadian Tax Journal* [s.l.], volç 64, n. 2, 2016.

Brasil. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário 958.252/MG. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, Julgamento 30/08/2028. Publicação do acórdão 13/09/2019.

Campos, Giovanni C. N. A Tributação Indutora nos Regimes Tributários das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte Brasileiras. Dissertação de Mestrado apresentada perante a Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco. Recife: UFPE, 2010.

Crawford, Claire; Freedman, Judith Small Business Taxation. In: Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review. Oxford: Oxford University Press, 2010, pp. 1028-1099.

European Comission. *Simplified Tax Compliance Procedures for SMEs – Final Report of the Expert Group*. EC Publishing, Bruxelas, 2007. Disponível em http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/support_measures/taxsimple/taxsimple_en.pdf

European Commission. *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, The European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions: Entrepreneurship 2020 Action Plan*, Brussels, 2013.

Freedman, Judith. Limited Liability Partnerships in the United Kingdom. Do they have a role for small firms? In: *The Journal of Corporation Law*, 26, pp. 897-915.

Freedman, Judith. Why Taxing Ciro-Business is Not Simple. A Cautionary Tale from the 'Old World'. In: *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 2 (1), 58, 2006.

Gale, William e Brown, Samuel. Small Business, Innovation and Tax Policy: a Review. In: *National Tax Journal* 66 (4), 2013, pp. 871-892.

Gobetti, Sergio W. Novas tendências para uma boa reforma da tributação da renda. In: Pires, Manoel (org.) *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Economia (IBRE), 2022.

Holtz-Eakin. Should Small Business be Tax-favored? In: *National Tax Journal*, vol 48 (3), 1995, pp. 387-395.

House of Common Library. *Corporate tax reform (2010-2020)*. 9 July 1921. Disponível em <https://commonslibrary.parliament.uk/research-briefings/cbp-9178/>. Acesso em 20/05/2024.

Lisboa, Marcos. Reforma Tributária. In: *Folha de São Paulo*. p. A19, 8 de Agosto de 2021.

Mirrlees, J. Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review. Oxford: Oxford University Press, 2010.

Nascimento. Amauri M. Iniciação ao Direito do Trabalho. 30ª edição. São Paulo: LTr, 2004.

Nascimento, Marcos e Mattos, Enlison. Do lower taxes reduce the size of the firms? Evidence from micro-entrepreneurs in Brazil. *Economics Letters*, n. 228, março 2023, p. 111068.

OECD. *Taxation and Small Business*. Paris: OECD Publishing, 1994.

OECD. *Taxation of SME in OECD and G20 Countries*. OECD Tax Policy Studies, nº 23. Paris: OECD Publishing, 2015.

Office of Tax Simplification. *Simplifying everyday tax for smaller business: a further business lifecycle review*. Presented to Parliament pursuant to section 186(4)(b) of Finance Act 2016. Londres, 2019.

Pasqualeto, O.Q.F. e Barbosa, A.L.P. Direito do Trabalho, Precedentes e Autoridade do STF: um Estudo de caso a partir do Tema 725. In: *Revista Estudos Institucionais*, vol. 10, n. 2, pp. 375-402, 2024.

Pasqualeto, O.Q.F.; Barbosa, A.L.P. e Fiorotto, L; A. Terceirização e pejetização no STF: análise das reclamações constitucionais. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, 2023. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/193ee852-1b13-44af-9454-6dd5ab6fc9d7/content>. Acesso em 31/05/2024.

Pessôa, Leonel C., Pessôa, Samuel (org). *Qualidade dos Gastos Tributários no Brasil: o Simples Nacional*. São Paulo: FGV Direito SP, 2020.

Pires, Manoel. (org.) *Progressividade tributária e crescimento econômico*. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Economia (IBRE), 2022.

Porto, Lorena V.; Vieira, Paulo J. A “Pejotização” na reforma trabalhista e a violação às normas internacionais de proteção ao trabalho. In: *Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 9ª região*. Curitiba, v. 8, n. 80, pp. 52-77, jul 2019.

Redston, Anne. Small Business in the eye of the storm. In: *British Tax Review* vol 5, 2004, pp. 566-581.

SILLY, Anthony, *House of Commons Library*. Corporate Tax Reform, 9 July 2021

Wykman, Niklas. Capital taxation of owners of closely deld corporations in Sweden. Mimeo. Örebro: örebro university.2019.

Zimmer, Rederik. Taxing dividends in Dordics: Norway, na Oddity. Forthcoming in *Nordic Tax Journal*. 2024

ANEXO I –

RECEITA BRUTA	R\$ 70.000,00	R\$ 175.000,00	R\$ 350.000,00	R\$ 525.000,00	R\$ 700.000,00
simples nacional -MEI					
DAS	R\$ 859,20				
TOTAL ANUAL % 3,788%	R\$ 859,20				
Simplex nacional anexo III	6,00	6,00	8,53	10,14	10,98
DAS (6,0 a 10,98%)	R\$ 4.200,00	R\$ 10.500,00	R\$ 29.855,00	R\$ 53.235,00	R\$ 76.860,00
INSS pro labore SM	R\$ 1.863,84	R\$ 1.863,84	R\$ 1.863,84	R\$ 1.863,84	R\$ 1.863,84
IRRF					
impostos ANEXO III	R\$ 6.063,84	R\$ 12.363,84	R\$ 31.718,84	R\$ 55.098,84	R\$ 78.723,84
Simplex nacional anexo V	15,5	15,5	16,71	17,61	18,09
DAS	R\$ 10.850,00	R\$ 27.125,00	R\$ 58.485,00	R\$ 92.452,25	R\$ 126.630,00
INSS pro-labore SM	R\$ 1.863,84	R\$ 1.863,84	R\$ 1.863,84	R\$ 1.863,84	R\$ 1.863,84
IRRF	-	-	-	-	-
impostos ANEXO V	R\$ 12.713,84	R\$ 28.988,84	R\$ 60.348,84	R\$ 94.316,09	R\$ 128.493,84
Lucro Presumido	11,33%	11,33%	11,33%	11,33%	11,33%
Lucro Presumido fed. - 11,33% (pis 065, Cofins 3,00; irpj4,80 e csll 2,88)	R\$ 7.931,00	R\$ 19.827,50	R\$ 39.655,00	R\$ 59.482,50	R\$ 79.310,00
Lucro presumido mun. 2-5 %	R\$ 3.500,00	R\$ 8.750,00	R\$ 17.500,00	R\$ 26.250,00	R\$ 35.000,00
INSS	R\$ 5.252,64	R\$ 5.252,64	R\$ 5.252,64	R\$ 5.252,64	R\$ 5.252,64
impostos LUC PRES	R\$ 16.683,64	R\$ 33.830,14	R\$ 62.407,64	R\$ 90.985,14	R\$ 119.562,64

				R\$	
Autôn Recebi/o Mensal	R\$ 5.833,33	R\$ 14.583,33	R\$ 29.166,66	R\$ 43.750,00	R\$ 58.333,33
inss	R\$ 641,66	R\$ 856,46	R\$ 856,46	R\$ 856,46	R\$ 856,46
IRRF	R\$ 531,70	R\$ 2.878,00	R\$ 6.889,30	R\$ 10.899,58	R\$ 14.910,13
renda mensal líquida prestador	R\$ 4.659,97				
custo anual prestador	R\$ 14.080,32	R\$ 44.813,52	R\$ 92.949,12	R\$ 141.072,48	R\$ 189.199,08
custo anual da empresa	R\$ 14.000,00	R\$ 35.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 105.000,00	R\$ 140.000,00
impostos autônomo	R\$ 28.080,32	R\$ 79.813,52	R\$ 162.949,12	R\$ 246.072,48	R\$ 329.199,08
Empregado CLT					
salário mensal	R\$ 5.833,33	R\$ 14.583,33	R\$ 29.166,66	R\$ 43.750,00	R\$ 58.333,33
INSS	R\$ 641,66	R\$ 856,46	R\$ 856,46	R\$ 856,46	R\$ 856,46
IRRF	R\$ 531,70	R\$ 2.878,00	R\$ 6.889,30	R\$ 10.899,58	R\$ 14.910,13
custo anual empregado	R\$ 14.080,32	R\$ 44.813,52	R\$ 92.949,12	R\$ 141.072,48	R\$ 189.199,08
custo anual da empresa	R\$ 14.000,00	R\$ 35.000,00	R\$ 70.000,00	R\$ 105.000,00	R\$ 140.000,00
encargos sobre 13°	R\$ 1.563,33	R\$ 3.908,33	R\$ 7.816,66	R\$ 11.725,00	R\$ 15.633,33
encargos sobre 1/3 férias	R\$ 521,11	R\$ 1.302,78	R\$ 2.605,55	R\$ 3.908,33	R\$ 5.211,02
outras entidades 6,8	R\$ 4.760,00	R\$ 11.900,00	R\$ 22.100,00	R\$ 35.700,00	R\$ 47.600,00
custo tribut anual empregado CLT	R\$ 34.924,76	R\$ 96.924,63	R\$ 195.471,33	R\$ 297.405,81	R\$ 397.643,43

	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
FGTS	5.600,00	14.000,00	28.000,00	42.000,00	56.000,00
1/3 FÉRIAS	1.944,44	4.861,11	9.722,22	14.583,33	19.444,11
FÉRIAS	5.833,33	14.583,33	29.166,66	43.750,00	58.333,33
R\$ 13,00	5.833,33	14.583,33	29.166,66	43.750,00	58.333,33
TOTAL empresa + empreg	R\$ 54.135,86	R\$ 144.952,40	R\$ 291.526,87	R\$ 441.489,14	R\$ 589.754,20

ANEXO II- CÁLCULOS DO OFFICE FOR TAX SIMPLIFICATIONImposto de Renda E NIC (*National Insurance Contribution*)**Tabela 01 Apêndice - Renda de 10.000,00**

	Limited Net compa ny	Self employe d	Net	Employee Net
Profits	10,000		10,000	10,000
Salary = NI primary threshold	-8,632	8,632		
Profit after salary	1,368			
Corporatio n tax @19%	-260			
Employer NIC	0			-166
Distributable profit	1,108			Salary 9,834
Less personal (12,500- allowance 8,632)		-12,500		-12,500
	-3,868			
	0	0		0
Class 1 NIC primary				-144
Class 2 NIC			-156	
Class 4 NIC			-123	
	9,740		9,721	9,690

Fonte: OTS – Grifos acrescentados

Tabela 02 Apêndice - Renda de 25.000,00

	Limited company	Net	Self employed	Net	Employee Net	Net
Profits	25,000		25,000	25,000	25,000	
Salary = NI primary threshold	-8,632	8,632				
Profit after salary		16,368				
Corporation tax @19%	-3,110					
Employer NIC	0				-1,985	
Distributable profit	13,258	13,258			Salary 23,015	23,015
Less personal allowance (12,500-8,632)			-12,500		-12,500	
						-3,868
			12,500		10,515	9,390
Income tax on dividend @ 0%		0				
Income tax on dividend @ 7.5%		-554				
Income tax @ 20%				-2,500		-2,103
Class 1 NIC primary						-1,720
Class 2 NIC				-156		
Class 4 NIC				-1,473		
		21,336		20,871		19,186

Fonte: OTS – Grifos acrescentados

Tabela 03 - Apêndice - Renda de 50.000,00

	Limited Company	Net	Self employe	Net	Employee Net
Profits	50,000		50,000	50,000	50,000
Salary = NI primary threshold	-8,632	8,632			
Profit after salary	41,368				
Corporation tax @19%	-7,860				
Employer NIC	0				-5,016
Distributable profit	33,508	33,508		Salary	44,984
Less personal (12,500- allowance 8,632)			-12,500		-12,500
	-3,868				
	29,640		37,500		32,484
Income tax on dividend @ 0%	0				
Income tax on dividend @ 7.5%		-2,073			
Income tax @ 20%				-7,500	-6,497
Class 1 NIC primary					-4,362
Class 2 NIC				-156	
Class 4 NIC				-3,723	
		40,067		38,621	34,125

Fonte: OTS – Grifos acrescentados

Tabela 04 - Apêndice - Renda de 75.000,00

	Limited compan y	Net	Self employe d	Net	Employee Net
Profits	75,000		75,000	75,000	75,000
Salary = NI primary threshold	-8,632	8,632			
Profit after salary 66,368					
Corporation tax @19%	-12,610				
Employer NIC		0			-8,048
Distributable profit	53,758	53,758			Salary 66,952 66,952
Less personal (12,500- allowance 8,632) -3,868			-12,500		-12,500
	49,890		62,500		54,452
Income tax on dividend 2,000 @ 0%		0			
Income tax on dividend 35,500 @ 7.5%		-2,663			
Income tax on Dividend 12,390 @ 32.5%		-4,026			
Income tax @ 20%				-7,500	-7,500
Income tax @ 40%				-10,000	-6,781
Class 1 NIC primary					-5,306
Class 2 NIC				-156	
Class 4 NIC				-4,223	
		55,701		53,121	47,365

Fonte: OTS – Grifos acrescentados

Tabela 05 - Apêndice - Renda de 100.000,00

	Limited Net compan y	Net	Self employe d	Net	Net	Employee
Profits	100,000		100,000	100,000		100,000
Salary = NI primary threshold	-8,632	8,632				
Profit after salary						
91,368						
Corporation tax @19%	-17,360					
Employer NIC		0			-11,080	
Distributable profit	74,008	74,008			Salary 88,920	88,920
Less personal allowance	(12,500 - 8,632) - 3,868		-12,500		-12,500	
	70,140		87,500		76,420	
Income tax on dividend 2,000 @ 0%		0				
Income tax on dividend 35,500 @ 7.5%		-2,663				
Income tax on dividend 32,640 @ 32.5%		-10,608				
Income tax @ 20%				-7,500		-7,500
Income tax @ 40%				-20,000		-15,568
Class 1 NIC primary						-5,745
Class 2 NIC				-156		
Class 4 NIC				-4,723		
		69,369		67,621		60,107

Fonte: OTS – Grifos acrescentados