

***Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta em Substituição à
Contribuição sobre a Folha de Pagamento: reflexos no orçamento
previdenciário***

***Social Security Contribution on Gross Revenue as a Substitute for Payroll
Contribution: effects on the social security budget***

Submetido em 08.06.2024

Aceito em 09.07.2024

Glória Teixeira

Doutora em Direito Fiscal pela Universidade de Londres. Professora
associada da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
Coordenadora da pós-graduação em Direito Fiscal.
ORCID: 0000-0003-4686-7577
E-mail: gteixeira@direito.up.pt

Sebastião Faustino de Paula

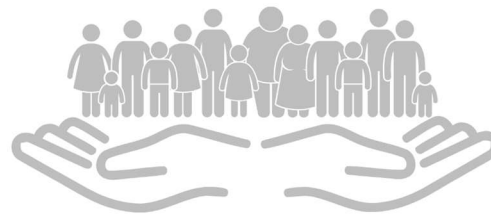
Doutor em Direito pela Universidade do Porto. Mestre em Direito
Tributário pela Universidade Católica de Brasília. Procurador Federal.
Professor da Faculdade Anasps. Diretor-Geral do Centro de Estudos
Jurídico “Celso Barroso Leite” da Associação Nacional dos
Procuradores Federais (Anpprev). Pesquisador do Núcleo de Estudos
e Pesquisas Avançadas no Terceiro Setor (NEPATS).
ORCID:
E-mail: sebastiaoovgf@gmail.com

RESUMO: O presente artigo analisa se a instituição da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB), em substituição à contribuição social sobre a folha de pagamento, poderá ter a natureza jurídica transformada e, a depender da conjuntura político-financeira, suscitar o interesse dos setores públicos e privados na destinação dos recursos oriundos dessa fonte para cobrir as despesas de outras áreas para além da previdência social.

Palavras-chave: Contribuição previdenciária; folha de pagamento; receita bruta; orçamento previdenciário.

Revista ANPPREV de Seguridade Social – RASS – v. 1, n.1 , 2024, pp:1-30





ABSTRACT: This article analyzes whether the institution of the Social Security Contribution on Gross Revenue (CPRB), replacing the social contribution on the payroll, could have its legal nature transformed and, depending on the political-financial situation, arouse the interest of sectors public and private in allocating resources from this source to cover expenses in areas other than social security.

Keywords: Social security contribution; payroll; gross income; pension budget.

1 INTRODUÇÃO

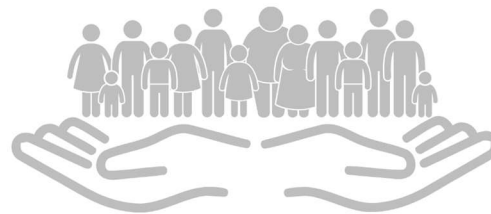
O presente artigo analisa se a instituição da Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB) em substituição à contribuição social sobre a folha de pagamento poderia alterar a sua natureza jurídica e, a depender da conjuntura político-financeira, suscitar o interesse dos setores públicos e privados na destinação dos recursos oriundos dessa fonte. No setor público, pela utilização dessas receitas tributárias para cobrir as despesas de outras áreas; no setor privado, principalmente as seguradoras e instituições financeiras, com o intuito de intensificar suas participações no mercado da previdência complementar; fomentando o discurso de que a Previdência Social deficitária e, portanto, inviável.

Até o final dos anos 80 ainda não havia sido introduzido no país o conceito de Seguridade Social. O financiamento da Previdência Social era feito com as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento e as descontadas dos trabalhadores. Essas contribuições eram as principais financiadoras dos benefícios previdenciários, em especial as incidentes sobre a folha de pagamento. Dasadas de parafiscalidade, elas eram arrecadadas pelas entidades previdenciárias. A maior parte das ações se desenvolviam no âmbito da Previdência Social, e os benefícios guardavam forte vínculo contributivo. Nesse sistema de proteção social, as contribuições decorrentes da folha de pagamento e as recolhidas dos segurados representavam importante fonte de financiamento.

Não obstante a contribuição social sobre a folha de pagamento, apesar de ainda constituir pilar fundamental para o custeio da Previdência Social, foi substituída por uma contribuição baseada na aplicação de uma alíquota incidente sobre a receita ou faturamento da empresa.

Revista ANPPREV de Seguridade Social – RASS – v. 1, n.1 , 2024, pp:2-30





A Emenda Constitucional nº 20/1998, primeira reforma constitucional estruturante do regime previdenciário, após a promulgação da Constituição Federal em 1988, ampliou as fontes de financiamento da seguridade social (saúde, assistência social e previdência social), abarcando novos fatos imponíveis, conformados de contribuições sociais incidentes sobre: i) a folha de pagamento; a receita, o faturamento e o lucro das empresas; ii) o pagamento dos trabalhadores; iii) a receita de concursos de prognósticos; e, iv) a importação de bens ou serviços do exterior. Essa Emenda destacou duas das contribuições sociais (folha de pagamento e as contribuições dos segurados) e as vinculou, exclusivamente, ao pagamento dos benefícios do regime geral de previdência social-RGPS.

Em 2003, a Emenda Constitucional nº 42 previu a desoneração da folha de pagamento, permitindo a substituição da contribuição social sobre a folha por uma alíquota incidente sobre a receita bruta ou o faturamento das empresas, sendo os recursos carreados para o orçamento fiscal da União e não para o orçamento da seguridade social.

O presente estudo busca investigar se a efetivação dessa contribuição substitutiva fragilizaria um dos pilares da principal fonte de custeio da Previdência Social (a contribuição sobre a folha de pagamento). Primeiro, suas receitas ficariam à mercê das vicissitudes do mercado, do desempenho ou produtividade das empresas e das relações trabalhistas. Segundo, se a transmutação dessa contribuição, até então vinculada às despesas específicas, em decorrência da sua parafiscalidade, a transformaria em verdadeiro imposto e, em função de sua nova natureza, sendo seu recurso arrecadado juntamente com os demais tributos, em consequência, suas receitas seriam destinadas ao orçamento da União e não para o da seguridade social, de modo a fragilizar o orçamento previdenciário e comprometer o pagamento dos benefícios previdenciários.

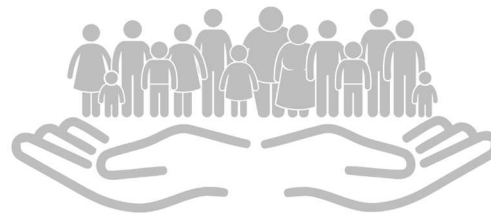
2 COMPOSIÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DA FOLHA DE PAGAMENTO

2.1 Aspectos Históricos e Jurídicos Sobre a Folha de Pagamento

A contribuição previdenciária teve início com a criação das Caixas de Aposentadoria e Pensão – CAP, em 24.01.1923; posteriormente, na década de 1930, pelos Institutos de Aposentadoria e Pensão – IAP. A partir de 21.11.1966, pelo Instituto Nacional de Previdência

Revista ANPPREV de Seguridade Social – RASS – v. 1, n.1 , 2024, pp:3-30





Social – INPS. Com a reformulação do sistema previdenciário, em 1977, com a instituição do Sistema Nacional de Previdência e Assistência Social – SINPAS, o INPS ficou com as atribuições de conceder e manter os benefícios previdenciários e o, então criado, Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social – IAPAS, com as atribuições de promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições e demais recursos destinados à previdência e assistência social.

Após 27.06.1990, mediante a fusão do INPS e do IAPAS, foi criado o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. Essa autarquia tinha competência para, além de habilitar, conceder e manter os benefícios previdenciários, promover a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições sociais e demais receitas destinadas à Previdência Social e, ainda, gerir os recursos do Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS, posteriormente Fundo do Regime Geral de Previdência Social- FRGPS.

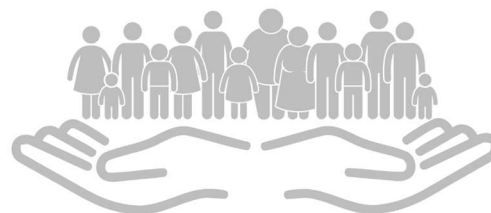
A partir do ano de 2007, com a promulgação da Lei nº 11.457/2007, essa competência foi atribuída à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), que passou a planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previdenciárias.

A expressão ‘folha de pagamento’, que causou – e ainda causa, especialmente após a reforma trabalhista – certa polêmica no meio jurídico, sempre teve significado bem preciso na esfera previdenciária, segundo afirma o professor Wagner Balera (1992). O tema já foi objeto de questionamento junto ao Supremo Tribunal Federal, que já se pronunciou mais de uma vez sobre o assunto. Seria folha de pagamento das remunerações ou dos salários devida aos trabalhadores que prestam serviços às empresas ou entidades que lhe são equiparadas?

No plano constitucional, a primeira referência a essa contribuição, menos explícita que na atual Constituição Federal, é a da Carta Magna de 1934, que, expressamente, instituiu o triplice custeio mediante contribuição da União, dos empregadores e dos trabalhadores.

A contribuição social sobre a folha de pagamento foi sendo mantida pela legislação previdenciária infraconstitucional, tendo proeminência no artigo 195 da Constituição de 1988 ao explicitar, como base de cálculo, a contribuição social do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada incidente “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho





pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. No meio contábil, comumente se chama de folha de pagamento. A mudança de nomenclatura alteraria a substância ou abrangência da base de cálculo dessa exação?

Segundo o professor Gilberto de Ulhoa Canto (1985), o princípio da identidade impede que consideremos diversos o mesmo fato gerador e a mesma base de cálculo, somente em razão de terem sido descritos, novamente, em lei distinta, editada pela própria pessoa política incumbida de criar e cobrar o tributo anteriormente existente.

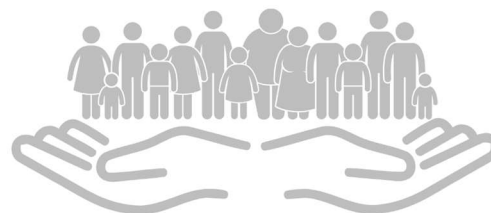
Considerando-se que a filiação à previdência é obrigatória e que esta decorre do exercício da atividade remunerada, logo, ocorrendo esse evento, surge a figura do segurado, na condição de contribuinte obrigatório. Dada a natureza impositiva do direito tributário, são obrigados a verter contribuições para o sistema previdenciário. Quando há subordinação no vínculo, a empresa, ao efetuar o pagamento, fica obrigada a efetivar o recolhimento dessas contribuições, tanto as que estão a seu cargo – as tipicamente sobre a folha – quanto às descontadas dos trabalhadores.

A Lei de Custeio (Lei nº 8.212/1991) foi enfática ao afirmar que a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e recolhendo os valores arrecadados, assim como as contribuições (a seu cargo) incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

Segundo o professor Wagner Balera (1992), a remuneração que integra a folha é objeto de incidência das contribuições sociais de quem recebe e de quem paga salário, e essa circunstância confere ao vínculo jurídico que manterão as partes uma das outras características elementares do contrato de trabalho.

A remuneração de tais pessoas é o direito que, na Contabilidade, será escriturada como crédito com destino certo: o pagamento desses mesmos trabalhadores e, enquanto tal, objeto da incidência, definido como fato gerador, pelo Código Tributário Nacional, da contribuição social sobre a folha salarial. O vínculo remuneratório gera incidência de contribuição social sobre a





folha de salários, operando o enquadramento da quantia paga ou creditada na hipótese de incidência da contribuição social instituída pela respectiva Lei de Custeio.

A investigação do enquadramento previdenciário do trabalhador deve se dar a partir dos elementos disponíveis, que são: o contrato de trabalho ou de prestação de serviços como contribuinte individual, que pode ser considerado a causa da obrigação tributária; a folha salarial e os lançamentos contábeis, instrumentos que atestam sua existência e corroboram, para todos os efeitos, o seu conteúdo.

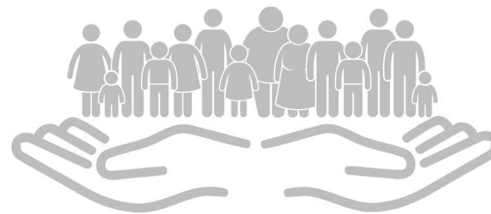
O formato jurídico do contrato entre trabalhador e empresa não é relevante, assim como a denominação que se impute ao rendimento do trabalho. O que confere a qualidade de base de cálculo ao pagamento é o fato de a remuneração estar sendo paga a pessoa física que prestou serviço à empresa.

Tampouco interessa o formato jurídico da empresa. Daí a formulação suficientemente genérica do comando constitucional: o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada. Empresa possui conceito ainda mais elástico pela Lei de Custeio previdenciário (Lei nº 8.212/1991). Além da empresa tradicionalmente definida pelo Direito Empresarial, o Direito Previdenciário define empresa como sendo a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; bem como o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, organizações do Terceiro Setor, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras (Brasil, 1991).

O regime jurídico diz respeito a qualquer que seja o modo pelo qual a mesma define os termos em que contrata os trabalhadores que lhe prestam serviços; é ela a devedora da contribuição social incidente sobre a folha salarial. Essa obrigação recai, inclusive, sobre as entidades beneficentes com imunidade sobre a “contribuição patronal”, no que tange aos descontos das contribuições daqueles que lhe prestam serviços.

Quem ela contrata pouco importa; pode ser empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual. Desde que seja na condição de pessoa física, a empresa deve recolher





sobre o montante da folha do pagamento que lhes efetivar; bem como deve descontar as contribuições atinentes a cada uma dessas pessoas que ela pagar.

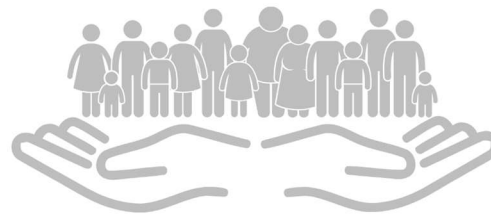
Segundo a Lei de Custeio (Brasil, 1991), em seu artigo 22, a contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social é – como regra – de vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial. Muito embora, no âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal (ADIN 1.659-6/DF) já se posicionou sobre o tema. Segundo a Corte Suprema, a expressão “folha de salários” não é qualquer pagamento, devendo ser diferenciada da remuneração em geral. Dessa forma, a contribuição social não incide sobre abonos e verbas indenizatórias, uma vez que as mesmas não integram a remuneração nem o salário de contribuição. A reforma trabalhista explicitou quais pagamentos estariam à deriva dessas incidências.

Assim, para que seja possível identificarmos as verbas sobre as quais devem incidir a contribuição social, é necessário analisarmos a natureza das parcelas: se a natureza da verba é remuneratória, integra a folha de salários e compõe a base de cálculo da contribuição; no entanto, se a parcela possuir natureza indenizatória, não sofrerá a incidência da contribuição previdenciária.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp. 1.049.417/RS, rel. ministro Castro Meira) decidiu que o empregado afastado por motivo de doença não presta serviço e, por isso, não recebe salário, mas apenas uma verba de caráter previdenciário de seu empregador, durante os primeiros quinze dias. A descaracterização da natureza salarial da citada verba afasta a incidência da contribuição previdenciária.

Em outra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) (Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.70.00.021106-4/PR), foi deliberado que o suporte de validade da exigência tributária instituída pelo artigo 22, I, da Lei nº 8.212/1991, é o artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988. A interpretação do referido dispositivo não extrapola ou ofende o conceito de salário, analisado sob a égide da legislação trabalhista e previdenciária.





Afirma o referido Tribunal que a legislação trabalhista, ao utilizar os termos salário e remuneração, diferencia as verbas pagas diretamente pelo empregador daquelas que não são desembolsadas por ele, embora sejam resultado do trabalho realizado pelo empregado, no âmbito da relação contratual. Essa distinção tem o intuito de dar relevo ao caráter salarial das verbas remuneratórias, dessemelhando-as de outras figuras de natureza indenizatória, previdenciária ou tributária, ainda que nominadas como salário.

Com esse entendimento, aliado a outros, resta assentado que o fato gerador referido no art. 195, inciso I, da Constituição Federal, na sua redação original, envolve todas as verbas alcançadas pelo empregador, a título de remuneração, ao empregado que lhe presta serviços. Importa, para elucidar a inteligência desse dispositivo, verificar se os pagamentos feitos ao empregado têm natureza salarial, não a denominação da parcela integrante da remuneração.

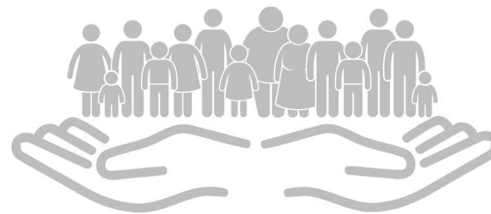
A alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 20/98 no art. 195, I, da Carta, não acarretou alargamento da base de cálculo antes prevista, em relação aos empregados, visando somente expressar de forma clara e explícita o conteúdo do conceito de folha de salários.

As verbas de natureza salarial pagas ao empregado a título de adicionais, gorjetas, horas extras, comissões, utilidades e outros ganhos habituais estão sujeitas à incidência de contribuição previdenciária. Incabível a cobrança de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de ajuda de custo, prêmios e abonos, mesmo que contínuos, na forma do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 13.467/ 2017. As férias indenizadas e o respectivo adicional constitucional de um terço possuem caráter indenizatório e não se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária.

Faz-se mister, para formação dessa base impositiva, a discriminação das parcelas indenizatórias que não ensejam o recolhimento de contribuição previdenciária. Finalmente, a folha somente se forma com o pagamento das verbas de natureza salarial.

2.2. Sujeito Passivo da Contribuição Sobre a Folha de Pagamento





Pela cariz do Código Tributário Nacional (CTN), sujeito passivo é gênero, a comportar duas espécies: contribuinte ou responsável. Seu artigo 121 prediz que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Classifica o sujeito da obrigação principal em: 1) contribuinte, quem tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e 2) responsável tributário, aquele cuja obrigação decorre de expressa disposição legal, mesmo não tendo relação pessoal e direta com o fato gerador.

Quem tem a relação pessoal e direta com a situação que constitui fato gerador da obrigação principal, em relação às contribuições sociais sobre a folha, é a empresa, relativamente à remuneração paga aos trabalhadores que, a qualquer título, lhe prestem serviços. Nesse caso a empresa é contribuinte.

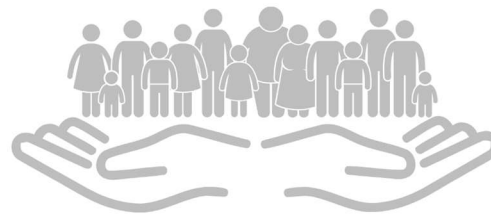
Porém, em relação aos trabalhadores que lhes prestam serviços, a empresa é obrigada a descontar-lhes as contribuições sociais e repassá-la ao Fisco; nesse caso age como responsável tributária. Em ambos os casos, o recolhimento das contribuições sociais fica a cargo da empresa.

Para fins tributários e previdenciários, pode-se definir empresa (artigo 15 da Lei de Custeio – Lei nº 8212/1991) como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com ou sem fins lucrativos, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública direta, indireta e fundacional. Ainda é considerado como empresa, para fins tributário, previdenciário e trabalhista, o contribuinte individual em relação ao segurado que lhe presta serviço; a cooperativa; a associação desportiva, recreativa; entidade de qualquer natureza ou finalidade; missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeira.

Na prática, para fins de cobrança ou de responsabilização do recolhimento das contribuições sociais, qualquer pessoa natural, física ou jurídica, que toma e remunera serviços dos trabalhadores será enquadrada como empresa.

2.3. Base de Cálculo da Folha de Pagamento





Não é o *nomen juris* da entidade que contrata que define a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mas o vínculo remuneratório gera incidência de contribuição social sobre a folha de salários, operando o enquadramento da quantia creditada ou efetivamente paga na hipótese de incidência da contribuição social.

O formato jurídico do contrato entre trabalhador e empresa também não é relevante, assim como a denominação que se impute ao rendimento do trabalho. O que confere a qualidade de base de cálculo ao pagamento é o fato de a remuneração estar sendo paga a pessoa física que prestou serviço à empresa. O pagamento que compõe a folha contemplando as verbas de natureza salarial; em sentido técnico-jurídico, salário de contribuição.

Este tema é tão caro, que o próprio legislador constituinte o inseriu, conceitualmente, na Constituição Federal, em seu artigo 201, inciso XI, ao predizer que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios previdenciários.

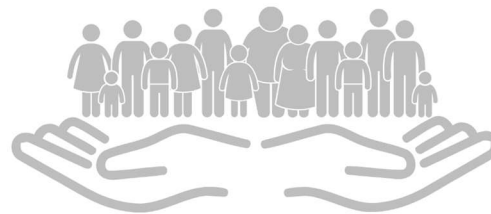
Salário de contribuição compreende a totalidade dos rendimentos auferidos pelo segurado, sobre a qual incide as contribuições previdenciárias, respeitados os limites mínimo e máximo. O valor mínimo do salário de contribuição varia de acordo com o enquadramento do segurado. No caso de segurado contribuinte individual e segurado facultativo, corresponde ao salário-mínimo. Para o segurado empregado, inclusive o doméstico e o trabalhador avulso, corresponde ao piso salarial legal ou normativo da categoria ou, inexistindo este, ao salário-mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês.

O salário de contribuição será proporcional ao número de dias efetivamente trabalhados, observadas as normas estabelecidas pela Previdência Social, quando a admissão, a dispensa, o afastamento ou a falta do empregado, inclusive o doméstico, ocorrer no curso do mês.

Para o segurado facultativo e o contribuinte individual, o valor mínimo do salário de contribuição é o salário-mínimo.

A gratificação natalina ou o décimo terceiro salário (cuja contribuição é devida quando do pagamento ou crédito da última parcela ou na rescisão do contrato de trabalho) integra o





salário de contribuição, porém não é computado para o cálculo do salário de benefício, conforme previsto na Súmula nº 688 do STF.

Não integram a base de cálculo da folha de pagamento para fins da incidência das contribuições sociais previdenciárias, quer por parte da empresa, quer para desconto dos trabalhadores, os de natureza indenizatória, consoante afirmado acima.

A recente reforma trabalhista trouxe repercussões na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Até a promulgação da Lei nº 13.467/2017 muitas das parcelas que possuíam natureza salarial passaram a ter natureza indenizatória; logo, deixaram de integrar o salário de contribuição, tanto para desconto da contribuição social dos trabalhadores quanto para composição da base de cálculo da folha de pagamento.

3 CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

É inegável que uma alíquota de 20% sobre a folha de pagamento é um ônus considerável para qualquer ramo empresarial, apesar das transformações do mercado de trabalho nos últimos anos. Em decorrência, movimentos surgiram nos meios empresarial e político com o intuito de se promover a desoneração da folha de pagamento. Dentre os principais argumentos desses setores, sobressaem: i) a criação de mecanismo de incentivo à formalização das relações de trabalho; ii) a ampliação da oferta de empregos; e iii) o aumento dos ganhos de produtividade do capital, verificados a partir da transformação da relação capital-produto em setores estratégicos da Economia.

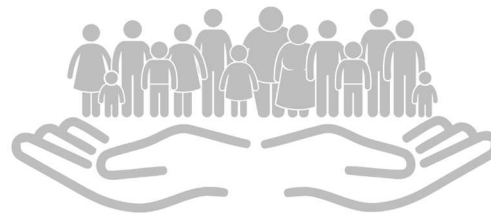
A desoneração da folha de salários e demais rendimentos do trabalho já existiam para determinadas áreas, a exemplo da agroindústria e dos clubes de futebol profissional, destacando-se:

I – As contribuições incidentes sobre a receita bruta decorrente da comercialização da respectiva produção rural, em substituição às incidentes sobre a folha de salários dos produtores rurais foram instituídas: a) para o empregador rural pessoa física e segurado especial, alíquotas de 2,1%; b) para o produtor rural pessoa jurídica e agroindústria, alíquota de 2,6%;

II – A variação de alíquotas dos contribuintes do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES,

Revista ANPPREV de Seguridade Social – RASS – v. 1, n.1 , 2024, pp:11-30





instituída pela Lei nº 9.317/1996 (atualmente Simples Nacional, regido pela Lei Complementar nº 123/2006) e os critérios de distribuição das receitas obtidas; e,

III – A substituição da contribuição patronal incidente sobre a folha de salários pela contribuição de 5% da renda dos clubes de futebol profissionais, ao promover espetáculos de qualquer modalidade desportiva e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos.

As demais empresas, em especial aquelas com uso intensivo de mão de obra, vinham se queixando que a carga tributária sobre a folha de pagamento era extremamente onerosa, gerando, em consequência, aumento de sonegação e evasão fiscais; manipulações contábil-financeiras; dissimulação dos vínculos empregatícios; simulação de contratos de trabalhos subordinados como pessoas físicas como se fossem pessoas jurídicas ('pejotização'); aumento do desemprego; da informalidade etc.

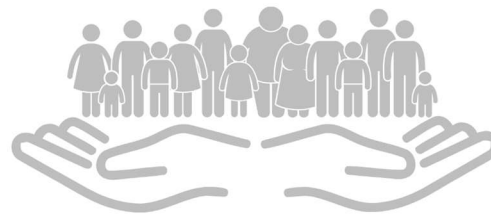
Premido pelos fatos – e setores – econômicos e políticos, o governo federal, por meio do Ministério da Fazenda, iniciou estudos para encontrar alternativas para a desoneração da folha de pagamento. O plano original consistia em duas medidas; 1) eliminar a contribuição previdenciária sobre a folha; e, 2) adotar uma 'nova' contribuição sobre a receita bruta das empresas em substituição à folha de pagamento, em consonância com as novas diretrizes constitucionais¹.

Essa mudança de base da contribuição levava em consideração a redução da carga tributária dos setores beneficiados, visto que a alíquota sobre a receita bruta seria fixada em um nível inferior àquela alíquota de modo a manter inalterada a arrecadação.

Segundo esses levantamentos, a desoneração da folha de pagamento se daria por vários motivos, sendo uma delas pelo aumento da competitividade e da economia da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, instigando as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária. Iria estimular ainda mais a formalização do mercado de trabalho diminuindo, deste modo, a terceirização. O outro, que a contribuição previdenciária passaria a

¹ A Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003 inseriu dois novos parágrafos ao artigo 195 da Constituição, prevendo: Art. 195. [...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.





depende da receita e não mais da folha de salários, portanto iria reduzir as assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado, impondo sobre o produto importado um adicional sobre a alíquota de Cofins-importação, igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagava à Previdência Social.

Embora de forma acanhada, a desoneração iniciou com a Lei nº 10.833/2003², objeto da conversão da Medida Provisória 135/2003, que previu a não-incidência cumulativa da COFINS e que, em 120 dias, o poder Executivo encaminharia ao Congresso Nacional projeto de lei prevendo a substituição parcial da contribuição a cargo da empresa, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, por uma *Contribuição Social* incidente sobre a receita bruta.

Em seguida, a Emenda Constitucional nº 47/2005³, ampliou as hipóteses em que as alíquotas e base de cálculos pudessem ser flexibilizadas, além da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra. Após essa Emenda, ampliaram-se as motivações para diferenciação das exações que recaem sobre o empregador, a empresa ou entidade a ela equiparada.

A partir de 2008 o tema voltou à baila, com a edição da Medida Provisória 428, convertida na Lei nº 11.774/2008, prevendo desonerações nas áreas de tecnologia da informação. Nos anos de 2011 e, mais intensamente, a partir de 2012, vários outros dispositivos legais⁴ se sucederam para desonerar a folha de pagamento.

Essas desonerações decorreram de Medidas Provisórias que, caracteristicamente, por disposição constitucional⁵, são marcadas pelo caráter de relevância e de urgência. Por razão

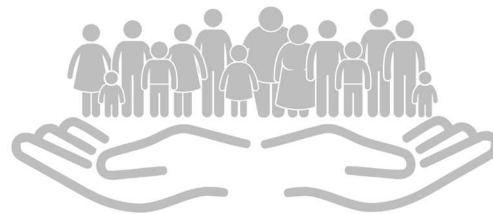
² Art. 89. No prazo de 120 (cento e vinte) dias contados a partir da publicação desta Lei, o Poder Executivo encaminhará Projeto de Lei ao Congresso Nacional prevendo a substituição parcial da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em Contribuição Social incidente sobre a receita bruta, observado o princípio da não-cumulatividade.

³ Art. 195. [...] § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

⁴ A exemplo da Lei nº 12.546/2011, conversão da MP nº 540/2011; Lei nº 12.598/2012, conversão da MP nº 544; Lei nº 12.715/2012, conversão da MP nº 563; Lei nº 12.794/2012, conversão da MP nº 582 e Lei nº 12.780/2012, conversão da MP nº 584/2012.

⁵ Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.





óbvia, essa inovação ocorreu sem que se permitisse a realização de estudos ou debates prévios que lastreassem a relação e o equilíbrio atuariais que devem existir entre os recursos para financiamento da seguridade social e a manutenção do sistema previdenciário.

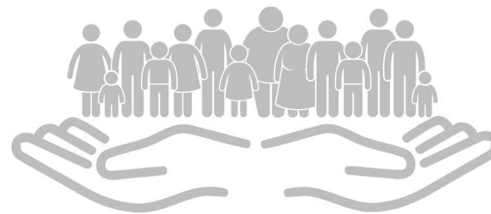
As mudanças repercutiram diretamente sobre a contribuição sobre a folha de pagamento. Consoante já se mencionou alhures, essa contribuição constitui uma das espécies de contribuições sociais para o financiamento do RGPS. É vinculada, constitucionalmente, ao pagamento dos benefícios previdenciários, conforme disposição do artigo 167, XI. Em contrapartida, não restou evidenciado se essas *novas contribuições substitutivas* teriam os valores reduzidos ou se, de fato, seriam carreadas à previdência social.

O fato é que o próprio Poder Executivo previu renúncia das contribuições previdenciárias em alguns desses setores da economia, especialmente o da tecnologia da informação, consoante previsto na Lei nº 11.774/2008, em seu artigo 14, § 10.

A busca pela desoneração da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento continuava incessante pelos mais diversos setores econômicos, em especial daqueles com uso intensivo de mão de obra, com folha de pagamento vultosa. Nesse trilhar, articulavam com os poderes constituídos, especialmente o Executivo e o Legislativo, a desoneração total. Uma alternativa que eliminasse contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e a substituísse por uma nova contribuição previdenciária proveniente do faturamento ou receita bruta das empresas. Reduzindo a zero a alíquota da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. A substituição da contribuição sobre a folha pelo faturamento se aplicaria apenas à contribuição patronal paga pelas empresas, que, na maioria dos casos, era equivalente a 20% de suas folhas salariais.

Todas as demais contribuições incidentes sobre a folha de pagamento permaneceriam inalteradas, dentre elas a do FGTS, o seguro de acidente de trabalho, as contribuições descontadas dos empregados e avulsos; as destinadas aos terceiros, como sistema “S” (Sesc, Senac, Senai), salário educação etc.





Sob o pretexto de desonerar a folha de pagamento, instituiu-se a Contribuição Previdenciária Sobre Receita Bruta (CPRB)⁶, esta desonera a parcela patronal que deixaria de ser calculada com base na folha salarial e passaria a ser calculada através de uma alíquota cobrada da receita bruta da empresa. Em linhas gerais, essas alíquotas variavam de: 1) 1% (um ponto percentual) para as empresas que produzem determinados produtos industriais (identificados pelo código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI); e 2) 2,0% (dois pontos percentuais) para as empresas do setor de serviços, como aquelas do ramo hoteleiro, de *call center* e *design houses*, e as que prestam os serviços de tecnologia de informação e tecnologia de informação e comunicação.

Esta medida consistia na substituição da base de incidência da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamentos, prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, por uma incidência sobre a receita bruta. A implementação da incidência sobre a receita bruta se deu, em termos práticos, por meio da criação de um novo tributo, a CPRB, consistia na aplicação de uma alíquota *ad valorem*, inicialmente, de 1% ou 2%, a depender da atividade, do setor econômico-CNAE e do produto fabricado de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul-NCM, sobre a receita bruta mensal.

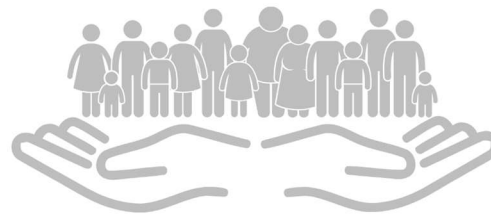
Essa medida que tinha caráter obrigatório abrangia os seguintes contribuintes:

- (i) que auferiram receita bruta decorrente do exercício de determinadas atividades elencadas na Lei nº 12.546/2011;
- (ii) que auferiram receita bruta decorrente da fabricação de determinados produtos listados por NCM na Lei nº 12.546/2011;
- (iii) que estão enquadrados em determinados códigos CNAE previstos na Lei nº 12.546/2011.

Ao difundir essas medidas, os sítios oficiais das áreas correlatas, propalaram que seu objetivo era reduzir a carga tributária de alguns setores da economia, visando incentivar o desenvolvimento e a competitividade de empresas nacionais. Essa política econômica acabou

⁶ Essa nomenclatura consta no Ato Declaratório Executivo Codac nº 33, de 17 de abril de 2013, da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AtosExecutivos/2013/CODAC/ADCodac033.htm>. Acesso em 06.11.2018.





por dosar essas contribuições sociais de certa extrafiscalidade; medida que não é compatível com essa espécie de tributo. A Secretaria de Política Econômica, órgão do então Ministério da Fazenda, justificou em seu sítio que a medida tinha dois objetivos⁷, a saber:

1. A desoneração da folha de pagamentos é a medida governamental que visa reduzir a carga tributária de alguns setores da economia, com o objetivo de incentivar o desenvolvimento e a competitividade de empresas nacionais;
2. A política de desoneração tributária da folha de pagamentos foi definida no âmbito da agenda de reforma tributária divulgada pelo Governo Federal em 2011 e compõe o Plano Brasil Maior, um conjunto de diretrizes de política industrial, comercial tecnológica, de serviços e comércio exterior, que tem por objetivo promover mudança estrutural da inserção do país na economia mundial.

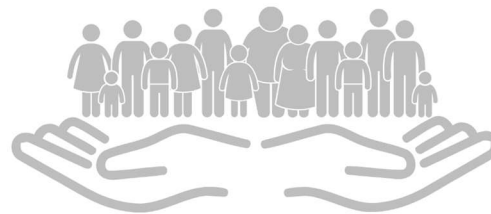
Nesse mesmo sentido os esclarecimentos oficiais⁸ davam conta que os objetivos esperados com essa medida, eram, em primeiro lugar, ampliar a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, e estimular as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária. Em segundo lugar, estimular ainda mais a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária dependerá da receita e não mais da folha de salários. Por fim, reduzir as assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado, impondo sobre este último um adicional sobre a alíquota de Cofins-Importação igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagará para a Previdência Social.

Consoante visto acima, dispositivo constitucional expressamente garantia que os recursos provenientes da folha de pagamento seriam destinados, com exclusividade, para acudir às despesas com os benefícios da previdência social. Entretanto, qual seria a garantia de que os recursos arrecadados, com os valores arrecadados, com base na receita bruta da empresa, em substituição à contribuição incidente sobre a folha de pagamento, seriam repassados à previdência social? Vale lembrar que, mesmo com a dupla vinculação, esses recursos (das contribuições previdenciárias) acabavam por atender a outras despesas, quanto mais com a

⁷ Disponível em: https://www1.fazenda.gov.br/spe/novo_site/home/desoneracao_folha.html. Acesso em 06.09.2018.

⁸ Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/noticias/2012/abril/Cartilha_Desoneracao.pdf/view. Acesso em 06.11.2018.





substituição. Atento aos rumores e clamores das áreas e vozes especializadas na matéria, a equipe técnica mencionou na referida cartilha que conforme determinava a Lei de Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), a União faria a compensação para o Fundo do Regime Geral de Previdência Social no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, conforme previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do *Regime Geral de Previdência Social*.

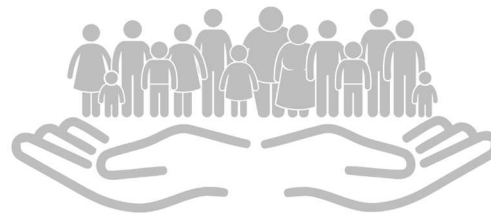
A primeira iniciativa de desoneração da folha se deu com a edição da Medida Provisória nº 540, de 2011 (convertida na Lei nº 12.546/2011), restrita aos setores de tecnologia da informação-TI, tecnologia da informação e comunicação (TIC), com alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) e vigência temporária de pouco mais de um ano; bem como para alguns produtos industrializados dos setores têxteis, calçadista, moveleiro e de couro, com alíquota de 1,5% (um e meio por cento).

Medidas provisórias posteriores ampliaram o universo de produtos e setores beneficiados, até atingir 56 atividades. Em 2015, o Poder Executivo propôs ao Congresso a redução dos benefícios. Tal redução se fez necessária devido aos elevados custos fiscais, à reversão da valorização do real frente ao dólar (que já havia chegado a uma cotação superior a R\$ 3,00 por dólar) e à escassez de resultados concretos em termos de geração de emprego.

O Congresso aprovou, com modificações, a proposta do Executivo, que se transformou na Lei nº 13.161/2015, que estabeleceu alíquotas variando entre 1% e 4,5%, e deu às empresas a opção de escolher entre a tributação sobre a folha ou sobre o faturamento. Com isso, muitas empresas migraram de volta para a contribuição sobre a folha, mitigando o custo fiscal e demais efeitos negativos da desoneração. No entanto, mais de 40.000 contribuintes continuaram optando pela contribuição sobre o faturamento. Como o regime é opcional, isso significa que todos esses beneficiários estão pagando menos tributos do que pagariam no caso da tributação sobre a folha de pagamentos.

As alíquotas de 1% (um por cento) e 2% (dois por cento), vigentes para a maioria dos setores, a partir de 01.12.2015, foram elevadas, respectivamente, para 2,5% (dois e meio por





cento) e 4,5% (quatro e meio por cento); esta última se aplica no caso da construção civil, por exemplo. Alguns setores tiveram aumentos diferenciados na tributação:

- 1) *Call centers* e de transportes rodoviários, ferroviários e metroviários de passageiros – para estas atividades, a alíquota é de 3% (três por cento);
- 2) Empresas jornalísticas, de rádio e TV; transporte de cargas, transporte aéreo e marítimo de passageiros, os operadores portuários, o setor calçadista e a produção de ônibus e de confecções, terão alíquota de 1,5% (um e meio por cento);
- 3) Setor de carnes, peixes, aves e derivados, foi mantida a alíquota de 1% (um por cento).

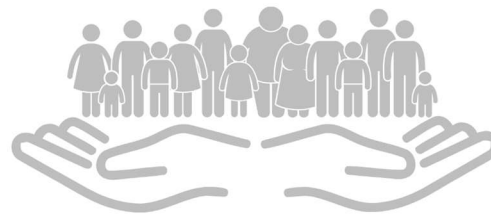
A opção pelo pagamento da contribuição substitutiva à folha de pagamento, era permitida aos contribuintes, na redação original trazida pela Lei nº 12.546/2011, apenas até 31/12/2023; no entanto, com o advento da Lei nº 14.784/2023, foi prorrogada até 31/12/2027, a despeito do veto presidencial que foi derrubado pelo Congresso.

Em junho de 2023, o Senado aprovou o Projeto de Lei 334, prorrogando a desoneração até 2027, enquanto mantinha pelo mesmo período o aumento de 1% na alíquota da Cofins-Importação para compensar. No entanto, o PL 334 foi integralmente vetado pelo presidente da República no final de 2023. Posteriormente, o Congresso derrubou o veto presidencial e promulgou a Lei 14.784/2023, contrariando a intenção do Poder Executivo.

O veto presidencial teve como justificativa o impacto fiscal negativo, mas também evidenciou um conflito entre Executivo e Legislativo sobre a melhor forma de estimular a economia sem comprometer as finanças públicas. Por este motivo, o Executivo editou, na sequência, a Medida Provisória 1.202/2023, alterando a Lei 14.784/2023, originada do PL 334. Esta MP previa a reinstituição gradual da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.

A MP 1.202 não foi analisada pelo Congresso, que pretendia deixá-la caducar, fazendo com que perdesse seus efeitos e a Lei 14.784/2023 voltasse a vigorar, reinstituindo a desoneração. No entanto, para evitar a caducidade, o presidente editou a Medida Provisória 1.208/2024, revogando dispositivos da MP 1.202.





Adicionalmente, o Executivo levou a questão ao Supremo Tribunal Federal por meio de uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI). Em 26 de abril de 2024, o ministro Cristiano Zanin suspendeu os dispositivos que prorrogavam a CPRB, um movimento que gerou ainda mais incerteza. A Receita Federal prontamente instruiu as empresas a retomarem a contribuição tradicional de 20% já em maio de 2024.

Essa constante mudança de regras cria um cenário de insegurança jurídica. Empresas que planejaram suas finanças com base na CPRB foram abruptamente obrigadas a recalcular suas obrigações, o que não é apenas inconveniente, mas também prejudicial para o planejamento de longo prazo. Nesse cenário de incertezas, muitos contribuintes ajuizaram medidas judiciais, e algumas liminares favoráveis à noventena começaram a ser divulgadas e, paralelamente, noticiou-se que o governo federal apresentaria aos setores beneficiados uma proposta de “reoneração híbrida”.

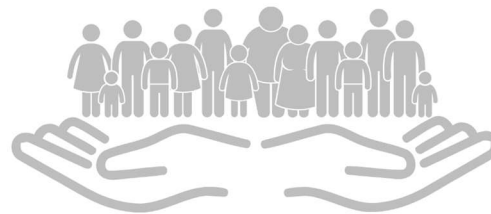
No dia 9 de maio de 2024, representantes dos Poderes Executivo e Legislativo anunciaram acordo sobre a desoneração da folha de pagamento para os 17 setores intensivos em mão de obra, sendo a CPRB mantida para 2024 e, a partir de 2025, haveria uma reoneração gradual até 2027.

Essa sucessão de eventos mostra como as decisões políticas e judiciais impactam diretamente nas receitas destinadas ao custeio da seguridade social, em especial para o pagamento dos beneficiários do regime geral de previdência social.

4 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA E A EVASÃO FISCAL

A CPRB, sem dúvida, concorre com outros tributos que guardam similaridade, por basearem na receita ou faturamento da empresa, como: Cofins; PIS/Pasep; e o imposto de renda da pessoa jurídica.





Para instituir uma contribuição, cuidados devem ser tomados ao se tributar, ainda mais, bases existentes. Segundo Arthur Laffer⁹, a incidência adicional sobre uma base já existente pode resultar no efeito demonstrado na conhecida *Curva de Laffer*. De acordo com ele, o aumento da carga tributária não implica em um aumento da arrecadação na mesma medida. Duplicar a carga tributária média não significa duplicar a arrecadação. Ao contrário, o aumento da arrecadação pode estimular a evasão fiscal, fomentar as atividades informais e ilegais e, por consequência, reduzir a arrecadação.

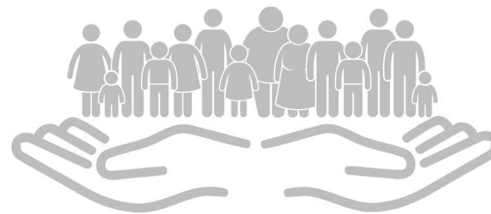
Segundo Laffer, existe uma relação peculiar entre arrecadação e carga tributária. Quando a incidência de um tributo sobre uma base é baixa, uma pequena elevação proporciona, num primeiro momento, um aumento total na arrecadação. Contudo, quando se aumenta a incidência de um tributo já elevado, a relação torna-se inversa, ou seja, ocorre queda na arrecadação. Considerando que sobre o faturamento já incidem, direta e indiretamente, tributos diversos, não se pode descartar a possibilidade de saturação dessa base.

Este autor afirma que se deve atentar, de forma panorâmica, ao conjunto de fatores exógenos capazes de influenciar, negativamente, no volume da arrecadação: 1) a quantidade de fatos geradores praticados; 2) o grau de utilização de mecanismos de planejamento tributário lícitos; e 3) prática de atos ilícitos (inclusive planejamento ilícito, como a dissimulação dos contratos de trabalho por meio da pejetização e de outros artifícios). Nenhum desses fatores é unicamente influenciado pela quantidade de tributos cobrados. Uma legislação tributária complexa pode estimular – e até favorecer - o planejamento tributário ilícito; incentivos fiscais podem favorecer o planejamento tributário lícito; uma crise econômica pode reduzir a prática dos fatos geradores, por exemplo. Em que pese a pluralidade de eventos influentes, todos confluem para um ou mais de um dos três fatores acima elencados. Independentemente da causa efetivamente por trás do fator, ele influenciará negativamente na arrecadação total.

No mesmo sentido, pontificou Hugo de Brito Machado (2019) que a elevação da imposição fiscal acaba por desestimular a prática de seus fatos geradores – ao mesmo tempo que incentiva a informalidade. Aqueles contribuintes atingidos pela elevada cobrança, ao se

⁹ LAFFER, Arthur. Op. Cit. Ministério da Previdência Social. *Estudos e Pesquisas da Secretaria de Políticas de Previdência Social*. Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/colecao-previdencia-social/vol-31.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2023.





depararem com o novo custo adicional do tributo, poderiam simplesmente deixar de praticar o fato gerador ou tentar praticá-lo com uso de mecanismos de planejamento tributário (lícitos ou ilícitos), a fim de reduzir os custos inerentes à operação.

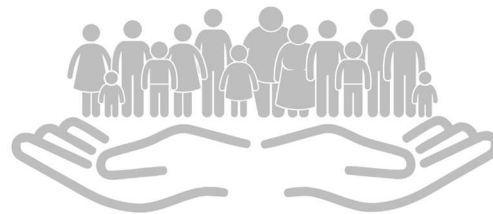
Outra consequência esperada é a alteração do comportamento da arrecadação da contribuição previdenciária diante de crises econômicas. A longo prazo, pode-se considerar que a base faturamento crescerá mais rápido que a massa salarial. Entretanto, a base faturamento possui um comportamento diferente da massa salarial: na saída de crises, verifica-se primeiro o crescimento do faturamento e, após certo período, ocorre a contratação de mão-de-obra, consequentemente acréscimo da massa salarial. Por outro lado, o contrário é verificado na entrada de crises: primeiro ocorre uma redução do faturamento e a seguir há a redução da mão-de-obra com consequente redução da massa salarial. Portanto, qualquer conclusão a respeito da volatilidade da arrecadação das contribuições previdenciárias ficará condicionada ao comportamento da Economia a longo prazo.

Ressalvando-se as organizações do Terceiro Setor, que em regra possuem imunidade sobre a contribuição patronal, a contribuição substitutiva à folha de pagamento, para desoneração da folha de pagamento, veio para atender a *lobby* de setores econômicos. Por meio de Medidas Provisórias, o Governo Federal eliminou a atual contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento por uma contribuição proveniente da receita bruta das empresas.

Ao contrário do que se esperava, a arrecadação diminuiu. Algumas empresas nada ou pouco recolheu de contribuição, sob o simples argumento de que, em um determinado mês, ela honrou o pagamento dos salários, mas, ante a crise, não apresentou receita. Ao contrário do regime anterior, em que ocorreria recolhimento sobre a folha de pagamentos, independentemente de receita, faturamento ou lucro, a empresa era obrigada a verter as contribuições sociais sobre essa folha.

Ademais, a contribuição substitutiva, chamada de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), desde sua instituição é arrecadada pela Secretaria da Receita Federal à conta do Tesouro. Desfigurando a frágil parafiscalidade que constituía o dístico das contribuições sociais previdenciárias. Mas como já dizia o sábio Rei Salomão, por volta do ano 250 a.C.: “Nada é novo debaixo do sol”. Recorremos a esse argumento para relembrar que as





medidas adotadas com esse intento pelo governo brasileiro já tinham sido objeto de estudo, com o consequente alerta por parte de Jean-Guy Mériqot (Mériqot, 1953), muitos anos atrás.

Ao mencionar a criação de novas contribuições ou o aumento das já existentes, alertava que o peso da parafiscalidade sobre os rendimentos das classes pobres, dos salarizados em particular, provavelmente não permitirá um acréscimo das despesas de consumo. Na medida em que encargos parafiscais profissionais vêm juntar-se ao preço corrente de venda dos produtos — como acontece principalmente no que diz respeito a algumas taxas —, a possibilidade de um acréscimo das despesas de consumo, talvez mesmo de sua manutenção, acha-se consideravelmente ameaçada.

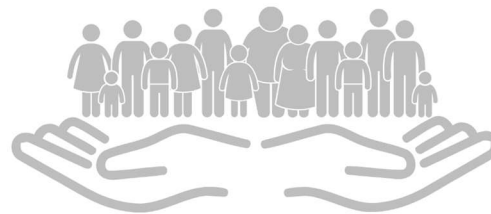
Da mesma forma, todo encargo social sobre o salário dos trabalhadores traduz-se para eles em uma diminuição de seu rendimento líquido. Assim, os investimentos efetuados pelos salarizados a título de contribuições operárias aos Seguros Sociais agem diretamente naquele sentido, isto é, abaixando os salários reais muito aquém dos salários teóricos. Ele afirmava que, na França, os estudos do Instituto de Estatística e da Conjuntura comparando o poder aquisitivo dos trabalhadores em 1947 e 1938 tendem a mostrar que o montante dos encargos sociais tem sido integralmente arrecadado sobre os rendimentos dos salarizados. Houve transformação no modo de distribuição das rendas, mas essa transformação não afetou, de modo algum, a importância mesmo dos rendimentos consagrados à despesa de consumo.

Se incidem sobre os trabalhadores, os encargos sociais pesam também sobre os empregadores. É provável que o crescimento quantitativo do emprego corra o risco de se ver, por seu turno, comprometido por sua repercussão sobre o custo de produção das empresas. Notemos, aliás, que a parafiscalidade profissional oferece resultados idênticos. Os encargos sociais que pesam sobre a empresa acarretam uma alta da parte dos salários no custo de produção e, portanto, uma elevação deste último.

Em 6 de novembro de 2017, a Assessoria Especial do Gabinete do então ministro da Fazenda expediu a Nota Técnica nº 041¹⁰, propondo a ‘reoneração da folha de pagamento’, sob o principal argumento de que os custos da chamada política de “desoneração da folha de

¹⁰ BRASIL. Ministério de Fazenda. Nota Técnica nº 41, de 6 de dezembro de 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/notas-tecnicas-e-pareceres/2017/nota-reoneracao.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2023.





pagamento” superam os seus benefícios para a sociedade. Teria sido Jean-Guy Mériqot profético? Talvez não. Previra o óbvio em se tratando de sociedade, mercancia e volatilidade dos mercados. Realidades prementes desde os primórdios da humanidade. Persistindo alguns resquícios, por mais que tenhamos evoluído. A política orçamental continua a ser procíclica.

Ao se instalar uma crise econômica, o faturamento cai mais rápido que a folha de pagamento das empresas. Com a contribuição previdenciária incidindo sobre o faturamento, a receita da previdência sofrerá mais durante a crise econômica. Isso exige maior esforço de ajuste fiscal nas contas não-previdenciárias do governo, justamente em um momento em que a crise econômica prejudica a capacidade de arrecadação.

Por fim, a referida Nota mostrou que a política de desoneração da folha de pagamentos tem custo elevado e benefícios reduzidos. Nesse sentido, a política mais adequada seria a imediata reversão para o sistema anterior, de contribuição sobre a folha de pagamento para todos os setores da Economia, sem exceção.

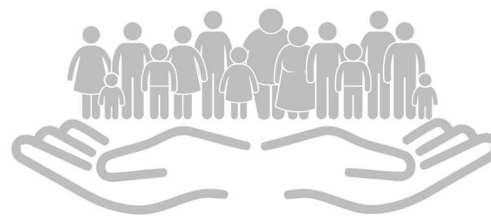
Enquanto não se altera o cenário, os recursos oriundos das contribuições sociais sobre a folha de pagamento continuam se evadindo. Por meio de artifícios vários, os recursos arrecadados com as contribuições substitutivas ficam à mercê das vicissitudes estruturais da Economia e do mercado de trabalho. Não somente em decorrência de crise financeira, por meio de manobras contábeis, as empresas podem apresentar inconstância em suas receitas e, por via direta, repercutir nos valores que serão destinados à Previdência Social em substituição à folha de pagamento, bastando, para isso, não apresentar receita ou faturamento.

5 A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA E OS REFLEXOS NO ORÇAMENTO PREVIDENCIÁRIO.

Como dito inicialmente, a pergunta central deste artigo indaga se a instituição de uma contribui social em substituição à folha de pagamento traria reflexos no orçamento previdenciário e, conseqüentemente, repercutiria financiamento dos benefícios previdenciários? Em caso positivo, desnaturalizaria sua vocação de tributo afetado e o transmutaria para outra espécie tributária? A resposta a essa indagação depende de revistarmos

Revista ANPPREV de Seguridade Social – RASS – v. 1, n.1 , 2024, pp:23-30



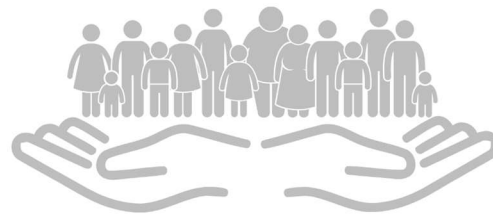


o conceito de ‘parafiscalidade genuína’ para sabermos se a afetação que justificou a criação dessa contribuição ainda persiste.

Quanto à parafiscalidade, reinvocamos Jean-Guy Mériqot (1953), que teceu razoáveis considerações sobre o tema. Era enfático em afirmar que o Estado, do ponto de vista administrativo, se achava mal adaptado às suas novas tarefas. Realidade que permeia, hodiernamente, a relação existente entre os recursos arrecadados com os tributos e os serviços entregues aos cidadãos. Segundo afirmava, os serviços públicos tradicionais revelam-se inadequados, sendo insuficientes os modelos usuais para gerir seus negócios. O Poder Público, dada a extensão das intervenções estatais e a variedade de seus domínios, tornava-se impotente. Razão pela qual surgiram as entidades paraestatais. Entidades “ao lado” do Estado passaram a desempenhar funções que estariam a cargo do Poder Público, que este, por absoluta incompetência ou inoperância, não as desempenhava. Com isso, as ações do Poder Público empiricamente foram confiadas a órgãos descentralizados para a execução de novos encargos, à proporção que os mesmos lhe venham sendo cometidos. Essas missões eram conferidas até mesmo a organizações particulares, confiando-lhes um papel seja de direção e autoridade, seja de gerência técnica ou comercial.

No âmbito financeiro, os governos veem suas despesas se avolumando continuamente e, para fazer frente a esses encargos, precisam de mais e mais recursos. Em um regime liberal, dominado pela supremacia da iniciativa privada, a estrutura do orçamento e seu montante discretamente manifestam os seus vínculos com a Economia, a demandar uma reordenação orçamentária, com segmentação e, ao final, sua integração no setor público e na Economia nacional. O regime liberalizante acaba cedendo lugar ao Estado intervencionista ou dirigista. Como forma de diluir o aumento dos gastos públicos, até então concentrados num orçamento enxuto, no Estado liberal criam-se orçamentos paralelos ou subornamentos. Assim, muitas receitas e despesas não mais aparecem no orçamento fiscal principal do Estado. Criam-se epítetos para as receitas e despesas como ‘pano de fundo’ para esconder velhos – e novos – problemas, sendo que a maioria deles tem sua gênese na estrutura gerencial e no arcabouço do poder político.





Esse descabro nas contas públicas retroalimenta a tensão entre receita e despesa. Sequer as permissivas movimentações inter e intraorçamentárias dão cabo ao problema do orçamento da seguridade social, sendo uma das razões evocadas por cada novo governante como arquétipo para reformar o sistema previdenciário, com vistas à busca do equilíbrio financeiro-atuarial. Na verdade, ao menos a prática tem mostrado isso, buscam-se cada vez mais recursos, mas raramente cortam-se despesas (Teixeira, 2013).

A saída tem sido a mais prática possível. O recurso oriundo da contribuição sobre a folha de pagamento, ao lado da contribuição descontada dos trabalhadores, deveria convergir para um orçamento paralelo ao Fiscal (afinal essa é a etimologia do termo ‘parafiscal’), que acaba sendo desnaturado e destinado a outros fins; logo, perdendo a sua genuína natureza.

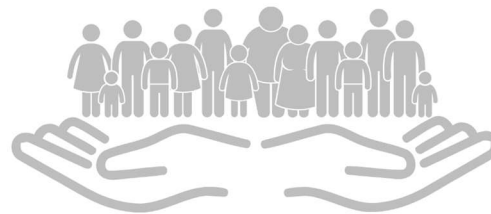
Analisemos, então, a parafiscalidade sob a ótica da afetação dos recursos. Suponhamos que existisse uma parafiscalidade, cuja denominação seria caracterizada não pela existência de um orçamento paralelo, mas pela destinação exclusiva dos recursos para atendimento das despesas que justificaram sua criação. Mesmo que, eventualmente, por questões burocráticas, contábeis ou administrativas, os recursos fossem para um orçamento geral ou comum, sua receita seria reservada àquela despesa.

Nesse trilhar, faz-se necessário (re)avaliar se a contribuição que recai sobre a folha de pagamento tem sido pautada por essa ‘afetação’, ou seja, investigar se a receita, dela oriunda, tem sido destinada exclusivamente para o pagamento da despesa dos benefícios previdenciários como prescreve o artigo 167, XI, da Constituição Federal.

Com relação à afetação da contribuição social incidente sobre a folha de pagamento, Leandro Paulsen (2008) esclarece que, ao utilizar a técnica de tributos com uma finalidade específica, a Constituição conferiu competência para a criação, exclusivamente, de tributos vinculados a um fim pré-determinado, com a missão de acudir despesa que justificou a instituição daquela exação tributária. Assim sendo, para os tributos criados com base nessa competência, a afetação finalística é sua condição de validade. Somente a aplicação desses recursos em áreas da seguridade social é que convalidaria a sua natureza parafiscal.

É correto afirmar que a contribuição social previdenciária sobre a folha de pagamento à despeito de estar na Constituição, tangida pelo princípio da afetação, em razão de uma leitura





inversa do artigo 167, IV, não tem recebido este tratamento, nem por parte do Governo Federal, que não aplica integralmente sua arrecadação nas finalidades sociais previstas (pagar os benefícios do Regime Geral de Previdência Social), nem pelo Supremo Tribunal Federal, que, apesar de ser o guardião da Constituição, vem interpretando, em vários aspectos, sem se dar conta dessa espécie tributária criada com uma finalidade específica.

De fato, no âmbito da Constituição anterior, a vedação da vinculação abrangia os tributos em geral, e não apenas os impostos. Há possibilidades de se verificar, na presente situação, que a modificação no texto da norma pode causar uma armadilha para o intérprete desavisado, que pode não se dar conta da alteração havida, e continue a julgar tal como fazia dantes.

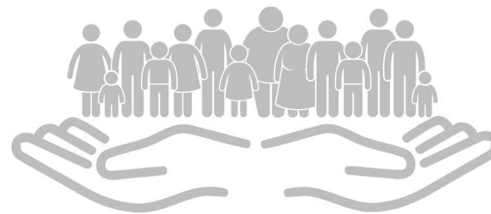
No ordenamento constitucional anterior, o princípio da não afetação alcançava a maioria dos tributos; assim, havia maior liberdade de conformação do legislador, que dispunha da totalidade dos recursos arrecadados para elaborar o orçamento anual.

A partir da Constituição de 1988, apenas a receita dos impostos passou a ser considerada como não vinculada, sendo que a dos demais tributos necessariamente deverá estar *afetada* a órgão, despesa ou fundo previsto na lei que o criou. Em decorrência disso, a liberdade de conformação orçamentária do legislador, que era ampla no âmbito da Constituição anterior, passou a ser bastante restrita após a nova Constituição.

Para a composição do orçamento anual, os Poderes Executivo e Legislativo somente podem dispor da receita tributária decorrente de impostos. A receita tributária decorrente das contribuições sociais deve compor o orçamento da seguridade social, que estará vinculada à causa de sua criação e, portanto, à sua afetação. E mais especificamente os recursos oriundos da contribuição social sobre a folha de pagamento, ao lado da contribuição social vertida pelos trabalhadores, deverão compor, exclusivamente, o FRGPS, como orçamento paralelo ao fiscal e com destinação exclusiva ao pagamento dos benefícios previdenciários. A reordenação orçamentária ou aplicação desses recursos para outras finalidades, diferente dessa conformação, descaracteriza a natureza dessa exação tributária.

Conclui-se que a mutação da natureza da contribuição social incidente sobre a folha de pagamento, quer pelo desvio de finalidade, quer pela sua substituição por outra, trará reflexos





no financiamento do Regime Geral de Previdência Social. Qualquer transmutação nesse sentido pode representar um desequilíbrio financeiro entre as receitas e despesas. A diminuição de recursos, sem a correspondente vinculação de outra fonte, que venha substituí-la, dará azo para que a Previdência Social seja inviável, podendo, anos a fio, carregar a pecha de deficitária.

Alerta-se que, para além das reformas tributária e previdenciária, ou de ajustes na economia, qualquer alternativa de substituição dos encargos sobre a folha, mantenha-se, no mínimo os mesmos níveis de arrecadação em função da desoneração. O ideal é que haja uma proporção entre os valores renunciados com a desoneração e as variações das alíquotas para os diversos setores econômicos, tendo em vista as variáveis ocorridas com o faturamento e a folha de salários. Nem sempre o uso de mão de obra corresponde ao faturamento de uma empresa e vice e versa.

Essa cautela é justificada tendo em vista que o aumento em uma das alíquotas, já existentes sobre as contribuições que recaem sobre receita, faturamento ou lucro, podem ser carregadas ao financiamento da Seguridade Social, e, como tal, ser objeto de repartição para as áreas da saúde e da assistência social – ou ainda, para áreas distintas das sociais. Tendo em vista que, as contribuições previstas no artigo 195, I, “b” (receita e faturamento) e “c” (lucro), da Constituição, financiam indistintamente, também, as áreas da saúde e da assistência social. Podendo haver confusão entre os valores arrecadados em substituição à folha de salários – exclusivamente previdenciárias – com as demais contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento.

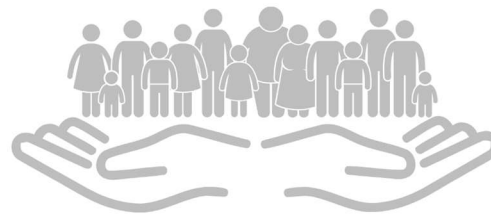
A União, por sua vez, poderia deixar de repassar parcela desses recursos à previdência social, sob alegação de que essas contribuições – sobre a receita, faturamento ou lucro – não integram as chamadas contribuições previdenciárias; fato que contribuiria com um desequilíbrio provocado pela falta de equidade orçamentária, contribuindo para o aumento do *déficit* da previdência social.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Consoante restou afirmado, a receita tributária decorrente das contribuições sociais deve compor o orçamento da seguridade social e manter-se vinculada à causa que justificou a sua

Revista ANPPREV de Seguridade Social – RASS – v. 1, n.1 , 2024, pp:27-30



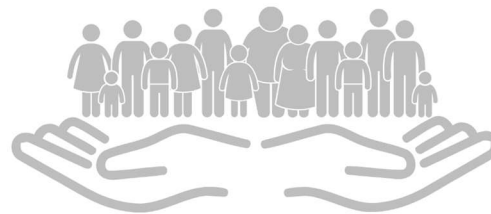


criação. Os recursos oriundos da contribuição social sobre a folha de pagamento, ao lado da contribuição social vertida pelos trabalhadores, deverão, com exclusividade, compor o FRGPS, como ‘orçamento paralelo ao Fiscal da União’ e com destinação afetada ao pagamento dos benefícios previdenciários. Assim sendo, a criação da CPRB, em substituição à folha de pagamentos, em decorrência dessa alteração constitucional, altera a natureza jurídica da contribuição previdenciária, tendo em vista a sua reordenação orçamentária – para o orçamento fiscal da União – e a aplicação desses recursos para outras finalidades, diferente da sua destinação originária.

Além do mais, mesmo se houvesse garantia de que o recurso arrecadado com a CPRB iria para as despesas previdenciárias, a substituição da contribuição social sobre a folha de salários, por uma alíquota aplicada sobre a receita ou o faturamento, poderia fragilizar o fluxo do caixa previdenciário. O volume de arrecadação da contribuição sobre a receita ou o faturamento ficaria à mercê das vicissitudes do mercado de trabalho, do desempenho ou da produtividade das empresas; além de permitir manobras contábeis que (di)ssimulam a realidade do faturamento. De qualquer sorte, a incerteza da destinação dos recursos dessa nova contribuição para a Previdência Social geraria um desequilíbrio financeiro entre as receitas e as despesas.

Nesse diapasão, concluímos que a criação da CPRB altera a sua natureza jurídica com reflexos no financiamento do RGPS. Os recursos, até então vinculados à previdência, passam a seguir outros meandros orçamentários, com a consequente diminuição de recursos para financiamento do regime geral. Portanto, seria razoável, para o reequilíbrio orçamentário, que recursos do orçamento Fiscal da União fossem, na mesma proporção, carregados ao orçamento da seguridade social. *Contrario sensu*, essa conjuntura político-financeira suscita interesses dos setores públicos e privados na destinação dos recursos oriundos dessa fonte. O setor público, no sentido de utilizar essas receitas tributárias para acudir às despesas de outras áreas. O setor privado, principalmente das seguradoras e instituições financeiras, o intuito de intensificar suas participações no mercado da previdência complementar privada, alardeando ser a Previdência Social deficitária e, portanto, inviável.





REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALERA, Wagner. **Contribuições Sociais**. Caderno de Pesquisas Tributárias. Resenha Tributária, São Paulo, 1992.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 out. 1988.

BRASIL. Lei nº 8.212, de

BRASIL. Ministério de Fazenda. **Nota Técnica nº 41, de 6 de dezembro de 2017**. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/notas-tecnicas-e-pareceres/2017/nota-reoneracao.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRASIL. Ministério da Previdência Social. **Estudos e Pesquisas da Secretaria de Políticas de Previdência Social**. Disponível em: <https://www.gov.br/previdencia/pt-br/assuntos/previdencia-social/colecao-previdencia-social/vol-31.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp. 1.049.417/RS**, Rel. Ministro Castro Meira. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/17050149/ag-1353507>. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIN 1.659-6/DF**. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347193>. Acesso em: 28 mar. 2023.

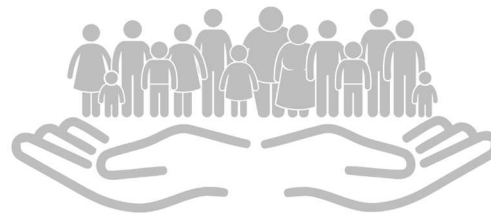
CANTO, Gilberto Ulhôa. As Contribuições Especiais no Direito Brasileiro. **Revista de Direito Tributário**, nº 31. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

CARRAZA, Roque Antônio. Contribuição como Fonte do Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, nº 46, 2007.

DERSI, Misabel de Abreu Machado. A Causa Final e a Regra-matriz das Contribuições. In: **Contribuições para o custeio da seguridade social**. São Paulo: Ed. Quartier latim, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Breves Considerações sobre a Possibilidade de Haver Tributo sem Obrigação**. Revista de Direito público/Universidade de São Paulo, Instituto de Direito Público. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.





MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

MÉRIGOT, Jean-Guy. Elementos de uma Teoria da Parafiscalidade. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 34, p. 49-66, out. 1953, ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13308>>. Acesso em: 7 set. 2019.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, Associações e Entidades de Interesse Social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 11 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Contribuições(:) Custeio da Seguridade Social**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TEIXEIRA, Glória. O excesso de constitucionalismo e o descalabro das contas públicas. **Revista Visão**. CIJE: Centro de Investigação Jurídico-Econômico, 2013.

