

# REFORMA TRIBUTÁRIA DA FOLHA DE SALÁRIOS: DESAFIOS PARA A REESTRUTURAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO PREVIDENCIÁRIA BRASILEIRA

*Payroll tax reform: Challenges to reframe  
Brazilian Social Security taxation*

Mariana Monte Alegre de Paiva<sup>1</sup>

Nayanni Vieira Jorge<sup>2</sup>

**ÁREA:** Direito tributário. Direito previdenciário.

**RESUMO:** A reforma do sistema tributário brasileiro é medida imprescindível para que sejam alcançados objetivos referentes à simplificação, transparência, neutralidade e isonomia. Não obstante, além de uma reestruturação da tributação sobre o consumo e sobre a renda, é preciso refletir sobre mudanças prementes nas premissas que revestem a tributação sobre a folha de salários, especialmente em razão da necessidade de conciliação dos níveis arrecadatórios com o financiamento dos benefícios da Seguridade Social. Nesse cenário, o presente artigo pretende examinar a suficiência da desoneração da folha de pagamentos enquanto medida voltada a reformar a tributação previdenciária brasileira.

**PALAVRAS-CHAVE:** Reforma tributária. Seguridade Social. Desoneração da folha de pagamentos. Economia digital.

**ABSTRACT:** Brazilian tax reform is a necessary tool to achieve simplification, transparency, neutrality, and equality. However, in addition to restructuring taxation on consumption and income, it is worth considering

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Sócia de Pinheiro Neto Advogados. E-mail: [mpaiva@pn.com.br](mailto:mpaiva@pn.com.br).

<sup>2</sup> Mestranda em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Advogada associada de Pinheiro Neto Advogados. E-mail: [njorge@pn.com.br](mailto:njorge@pn.com.br)

pressing changes of the assumptions underlying payroll taxation, especially due to the need to reconcile tax collection levels with the financing of Social Security benefits. In this scenario, this article intends to examine the sufficiency of payroll tax relief as a tool to reform Brazilian social security taxation.

**KEYWORDS:** Tax reform. Social security. Payroll tax reduction. Digital economy.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. Os reflexos previdenciários da PEC 45 e a desoneração da folha de pagamentos; 3. Desoneração da folha de pagamentos: Solução definitiva ou paliativa?; 4. Conclusões; 5. Referências.

## INTRODUÇÃO

Além de refletir a retomada democrática, o sistema tributário brasileiro foi concebido no âmbito da Constituição Federal de 1988 como um instrumento de transformação e de redução das desigualdades, voltado a contribuir para a erradicação da pobreza e redução da marginalização<sup>3</sup>. À luz das noções que envolvem o Welfare State, o atual modelo tributário brasileiro nasceu enraizado na função social do tributo enquanto uma “*arma de reforma social*”<sup>4</sup>. No Brasil, além da Constituição Federal de 1988, também as Leis n.ºs. 8.212/1991 e 8.213/1991 são expoentes da política tributária como instrumento de proteção social, custeada por toda a sociedade.

Após a promulgação da Constituição Cidadã, o otimismo que envolvia o sistema tributário deu lugar a discussões para aprimorá-lo, tendo em vista a tensão permanente entre a necessidade de arrecadação de um lado, e o financiamento de direitos e políticas públicas de outro.

É nesse contexto que se dá a constatação de que temos uma matriz tributária extremamente complexa, cuja legislação possui níveis de fragmentação e especificação que tornam o sistema tributário brasileiro inatingível ou mesmo incompreensível para o cidadão comum. Esse cenário torna-se ainda mais evidente quando examinados os contornos regressivos da tributação atual, tendo

<sup>3</sup> GODOI, Marciano. S. de. “Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988.” Revista de Informação Legislativa. Brasília, v. 200, p. 137-151, 2013.

<sup>4</sup> BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

em vista que, de maneira geral, seria possível afirmar que a carga tributária onera de maneira igual todos os cidadãos, sem considerar a capacidade econômica individual de cada contribuinte.

O consenso da necessidade de aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro levou, ao longo dos anos, a diversas tentativas de reforma, culminando, mais recentemente, na Proposta de Emenda à Constituição n.º. 45 (“PEC 45”), a qual pretende, finalmente, instituir uma reforma tributária brasileira estruturalmente relevante. As premissas que envolvem essa reforma remontam à simplificação, transparência, neutralidade e isonomia, a partir de uma reestruturação que envolve, de maneira imediata, alterações na tributação sobre o consumo, com expectativas de que também seja revista a tributação sobre a renda<sup>5</sup>.

Ainda que a reforma tributária seja uma medida louvável, a reestruturação apenas dos tributos que envolvem o consumo e a renda pode não ser suficiente para que seja integralmente alcançado o objetivo de redução de desigualdades, ao mesmo tempo em que são mantidos os níveis de arrecadação necessários para o financiamento das atividades do Estado.

A título ilustrativo, mencione-se que, em 2022, a tributação sobre a folha de salários foi responsável por 28,89% da arrecadação total da Receita Federal do Brasil<sup>6</sup>. Por essa razão, a correção de distorções no sistema tributário brasileiro deve considerar também a urgência de que sejam promovidas alterações significativas na sistemática da tributação previdenciária.

## **OS REFLEXOS PREVIDENCIÁRIOS DA PEC 45 E A DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS**

Conquanto não pretenda alterar diretamente a tributação sobre a folha, a PEC 45 tangencia modificações no financiamento do sistema da Seguridade Social, substituindo o PIS e a COFINS, contribuições sociais integralmente destinadas a custear o sistema previdenciário brasileiro, pela Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). De acordo com o Parecer elaborado pela Comissão Especial

---

<sup>5</sup> Portal da Câmara dos Deputados. Exposição de motivos da PEC 45. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 26.09.2023.

<sup>6</sup> Receita Federal do Brasil. Análise da arrecadação das receitas federais. Dezembro/2022. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmninnibpcajpglclefindmkaj/https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2022/analise-mensal-dez-2022.pdf>. Acesso em 26.09.2023.

destinada a examinar a PEC 45<sup>7</sup>, a vinculação expressa de receitas destinadas à Seguridade Social deve ser mantida para garantir idêntica proteção ao sistema previdenciário atualmente vigente.

Para além desse aspecto, a PEC 45 anuncia a eminência da reforma da tributação sobre a renda, assinalando que o acréscimo de arrecadação a ser auferido das alterações no Imposto de Renda deverá ser utilizado para compensar a redução de receitas públicas decorrentes de modificações na tributação incidente sobre a folha de pagamentos. Essa não é uma alternativa inédita no mundo, tendo em vista que alguns países já estabeleceram cortes de tributos utilizados para financiar a Seguridade Social, compensando a queda da arrecadação com aumento das alíquotas do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)<sup>8</sup>.

Do contexto da eminente reforma tributária brasileira, decorrem as conclusões de que (i) a intenção é também realizar uma reforma da tributação sobre a folha de pagamentos; (ii) essa reforma da folha deve ocorrer apenas após implementada a reforma da tributação sobre a renda; e (iii) futuras alterações na sistemática da tributação da folha de salários pressupõem a ocorrência de queda da arrecadação, seja porque deverão minimizar a oneração das empresas com custos previdenciários, seja porque a redução da arrecadação da previdência parece ser uma tendência originada da expansão dos novos modelos de trabalho.

É latente, portanto, a preocupação do Estado de, a um só tempo, reestruturar a tributação da folha de salários para garantir um fôlego às empresas oneradas com alta carga tributária e, ao mesmo tempo, assegurar o financiamento da Seguridade Social, nos termos preconizados pelo artigo 195, inciso I, da Constituição Federal<sup>9</sup>. Atualmente, a alternativa que vem sendo utilizada pelo Governo

---

<sup>7</sup> Portal da Câmara dos Deputados. Parecer da PEC 45. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 26.09.2023.

<sup>8</sup> GENTIL, Denise Lobato. Reforma tributária, desoneração da folha e o arranjo fiscal atual. *Boletim Tributação & Cidadania*, n. 4, Fundação Anfip, 2011.

<sup>9</sup> Art. 195. A Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro;

Federal para que esses objetivos sejam alcançados envolve essencialmente a desoneração da folha de pagamentos.

A desoneração da folha é um instrumento tributário criado pela Lei nº. 12.546/2011, que oportunizou às empresas de setores específicos o recolhimento da contribuição previdenciária com alíquotas iniciais de 1% a 2%, incidentes sobre a receita bruta, em detrimento à exigência de recolhimento da contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha de salários.

À época em que instituída, o Governo Federal fundamentou a desoneração da folha de pagamentos considerando a necessidade de reduzir custos com a folha de salários, o que oportunizaria a competitividade da indústria nacional, estimularia a formalização do mercado de trabalho e impulsionaria o crescimento econômico, promovendo um novo cenário de equilíbrio fiscal no país. Isso porque, até então, o status social e econômico refletia cautela e preocupação com o aumento da informalidade no mercado de trabalho, situação naturalmente acompanhada de um decréscimo dos cofres públicos<sup>10</sup>.

Considerando que a tributação destinada ao financiamento da Seguridade Social traz contornos sensíveis que podem repercutir para gerações futuras, a desoneração da folha de pagamentos enquanto instrumento tributário sofreu sucessivas alterações ao longo dos anos. Em um primeiro momento, o Governo Federal preocupou-se em alargar a base de financiamento da Seguridade Social, ampliando o acesso à desoneração da folha de salários para que outros setores da economia, inicialmente não contemplados na Lei nº. 12.546/2011, pudessem usufruir do benefício, o que foi estabelecido a partir da edição das Medidas Provisórias nºs. 540/2011, 582/2012 e 601/2012<sup>11</sup>.

Posteriormente, contudo, houve um movimento de retração, limitando-se a fruição da política da desoneração da folha, a fim de corrigir ou remediar distorções no financiamento da Seguridade Social. Houve, assim, um aumento das alíquotas incidentes sobre a receita bruta e a estipulação de um prazo final para que as empresas pudessem recolher a contribuição previdenciária sob o regime da desoneração. Atualmente, a desoneração da folha de pagamentos surtirá efeitos até dezembro de 2023. Paralelamente, porém, pendem de apreciação

---

<sup>10</sup> ANSILIERO, Graziela et al. A desoneração da folha de pagamentos e sua relação com a formalidade no mercado de trabalho. 2008.

<sup>11</sup> FREITAS, Carlos Eduardo de. Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o emprego formal e a competitividade industrial: uma aproximação pelo método de difference in differences com propensity score matching. Cadernos Enap, 108 Coleção Cátedras, 2019.

projetos de lei no Congresso Nacional que pretendem prorrogar o prazo para o recolhimento da contribuição sobre a receita bruta pelo menos até 2027<sup>12</sup>.

É possível notar que a desoneração da folha de pagamentos reflete um debate de política fiscal: preocupado com os níveis de arrecadação necessários ao financiamento da Seguridade Social, o Governo Federal defende a inconstitucionalidade da desoneração da folha de pagamentos, sob o fundamento de que identificaria a criação de um novo tributo. Ao mesmo tempo, setores favorecidos pela desoneração pugnam pela sua manutenção, considerando que a prorrogação da contribuição substitutiva já em vigor não significa a criação de um novo tributo, mas sim um alívio fiscal.

Nesse cenário, ressalte-se a necessidade de que sejam estabelecidas reflexões quanto à utilização da desoneração da folha de salários, nos termos do modelo atual, enquanto solução ideal, definitiva e insuperável para a redução da carga previdenciária no Brasil.

## **DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS: SOLUÇÃO DEFINITIVA OU PALIATIVA?**

Como visto, também no âmbito da reforma tributária, a desoneração da folha de pagamentos é assimilada como um artifício para a reestruturação da Seguridade Social e para remediar o déficit da previdência pública, sendo associada como uma saída para a superação da informalidade do emprego e para potencializar o desenvolvimento econômico do país. Isso nos leva, porém, à seguinte indagação: seria a desoneração da folha de pagamentos a solução definitiva para a reforma da tributação previdenciária, ou seria apenas uma medida paliativa, voltada a conter, temporariamente, os efeitos da sustentabilidade do sistema previdenciário brasileiro?

Ainda que seja admirável a concepção da desoneração da folha de pagamentos enquanto um mecanismo tributário para aumentar a competitividade industrial e estimular a geração de novos empregos, há diversos estudos que apontam que a substituição da tributação sobre a folha de salários pela contribuição sobre a receita bruta, diferentemente do que se esperava, não tem resultado em impactos benéficos diretos sobre os níveis salariais dos empregados,

---

<sup>12</sup> Vide em especial o Projeto de Lei nº 334/2023.

a geração de empregos formais ou a potencialização da competitividade da industrial nacional<sup>13</sup>.

Isso porque, para que a desoneração efetivamente surta os objetivos imaginados em sua concepção, a empresa que passa a recolher a contribuição sobre a receita bruta necessariamente deve realocar os valores economizados na promoção da inovação e da produtividade, na redução do preço dos serviços ou produtos, ou ainda utilizar a diferença de custos na contratação de novos empregados, situação que repercute em novas despesas fixas com encargos trabalhistas.

Nesse ponto, é importante mencionar que, além dos gastos regulares com a contribuição previdenciária, o qual, como vimos, traduz cerca de 30% da arrecadação nacional, não é possível desconsiderar os gastos fixos das empresas com encargos trabalhistas. É exatamente por isso que as empresas usualmente se socorrem da contratação de pessoas jurídicas como alternativa tributária para reduzir os custos envolvidos na contratação de empregados celetistas.

Daí a crescente do fenômeno da terceirização, já ratificado pelo Supremo Tribunal Federal, que em diversas ocasiões validou a possibilidade de interposição de pessoas jurídicas para admissão ou permanência no emprego, declarando como constitucionais formas alternativas de trabalho que não envolvem a clássica relação de emprego prevista na CLT<sup>14</sup>. A contratação de pessoas jurídicas, por óbvio, produz efeitos nos cofres públicos, já que a alíquota do INSS para pessoas jurídicas é de 11%, em contraposição à alíquota de 20% para pessoas físicas.

Disso decorre que, para fins de financiamento da Seguridade Social, a mera substituição da incidência da contribuição previdenciária sobre a folha em detrimento à receita bruta não desobriga as empresas de incorrerem em diversos gastos fixos com a contratação e a manutenção de empregados, considerando-se a observância de um regime celetista. Essa é a ironia da onerosidade do mercado de trabalho formal: embora se volte a garantir direitos trabalhistas e previdenciários, os encargos daí decorrentes podem inviabilizar ou mesmo impedir a geração de novos empregos.

É possível afirmar, portanto, que a Seguridade Social brasileira está diretamente vinculada à manutenção das relações de emprego. Por essa razão, há

<sup>13</sup> FREITAS, Carlos Eduardo de. Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o emprego formal e a competitividade industrial: uma aproximação pelo método de difference in differences com propensity score matching. Cadernos Enap, 108 Coleção Cátedras 2019.

<sup>14</sup> A validade da terceirização foi pacificada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADPF nº 324 e do RE nº 958.252 (Tema nº 725 de Repercussão Geral), quando o Plenário da Corte Suprema declarou que é lícita a contratação (terceirização) de qualquer atividade.

de se considerar ainda que o financiamento da previdência brasileira encontra obstáculos na automatização da mão de obra, no avanço da inteligência artificial e na flexibilização das formas de trabalho. São os desafios da chamada tributação 4.0<sup>15</sup>, tendo em vista que o desenvolvimento da tecnologia produz consequências imediatas na manifestação de riqueza e nas relações sociais e econômicas, aqui incluídas as relações de emprego.<sup>16</sup>

A desoneração da folha de pagamentos, portanto, não parece ser a única nem mesmo a melhor saída para a reestruturação da tributação sobre a folha de salários. As alterações decorrentes do avanço da economia digital traduzem a necessidade de diversificação, alteração e interação das fontes de custeio da Seguridade Social.

Embora a diversificação tenha sido endereçada de forma tímida pela PEC 45 ao indicar a vinculação de receitas da CBS ao financiamento da Previdência Social, é nítida a preocupação do constituinte em apenas garantir os níveis de arrecadação atualmente existentes. Essa indicação, portanto, não se propõe a dirimir as fragilidades da Previdência Social decorrentes do surgimento de novas tecnologias disruptivas e da crescente autonomia de funcionários ou prestadores de serviço.

## CONCLUSÕES

O sistema tributário brasileiro foi inicialmente concebido sob a perspectiva de financiamento e manutenção de direitos e de políticas públicas. Nesse contexto, exsurge a necessidade de que sejam compatibilizados os interesses inerentes à arrecadação tributária necessária para manutenção do custeio de benefícios sociais.

A reforma tributária promovida pela PEC 45, ao pretender reestruturar a tributação sobre o consumo e também sobre a renda, anuncia a perspectiva que seja igualmente reformada a tributação sobre a folha, declarando a existência de uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social, qual seja, a CBS. Além disso, a PEC 45 expressamente considera que eventual aumento de arrecadação decorrente das alterações no Imposto de Renda deverá ser utilizado como me-

<sup>15</sup> CORREIA NETO, C. de B.; AFONSO, J. R. R.; FUCK, L. F. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo*, v. 15, n. 1, p. 145-167, jan.-abr./2019.

<sup>16</sup> MARCHETTI FILHO, Gilberto Ferreira; RIBEIRO, Juliana de Oliveira Xavier; LÁUA, Carolina Alves Corrêa. A tributação 4.0 e a sustentabilidade do sistema previdenciário brasileiro. *Revista Videre*, v. 14, n. 31, p. 198-215, 2022.



dida para compensar a redução de receitas públicas decorrentes de modificações na tributação incidente sobre a folha de pagamentos.

Com efeito, como mecanismo para redesenhar a tributação previdenciária, o Governo Federal instituiu a desoneração da folha de pagamentos desde 2011, que consiste na incidência da contribuição sobre a receita bruta, em detrimento à contribuição sobre a folha de salários.

Ocorre que a desoneração da folha de pagamentos não traduz a nosso ver a solução ideal e definitiva para a reestruturação da tributação sobre o sistema previdenciário brasileiro. Isso porque a arrecadação de tributos voltados a custear a Seguridade Social está diretamente vinculada à geração e manutenção de empregos formais.

Esse cenário torna-se ainda mais desafiador quando se constata que o enorme avanço da economia digital implica diversas alterações na comercialização de bens e produtos, na prestação de serviços, nas relações sociais e, por consequência, nas relações trabalhistas.

O surgimento de novas tecnologias disruptivas enseja a autonomia dos funcionários e prestadores de serviço, que podem fornecer serviços como um parceiro cadastrado ou mesmo como uma pessoa jurídica, sem vincular responsabilidades ou obrigações trabalhistas por parte da empresa.

Assim, uma reforma da folha de salários que pretenda estimular o mercado de trabalho formal e o desenvolvimento econômico das empresas indispensavelmente pressupõe a revisão dos encargos vigentes e das fontes de custeio da Seguridade Social.

## **REFERÊNCIAS**

ANSILIERO, Graziela et al. A desoneração da folha de pagamentos e sua relação com a formalidade no mercado de trabalho. 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORREIA NETO, C. de B.; AFONSO, J. R. R.; FUCK, L. F. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, jan.-abr./2019.

FREITAS, Carlos Eduardo de. Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o emprego formal e a competitividade industrial: uma aproximação pelo método de difference in differences com propensity score matching. Cadernos Enap, 108 Coleção Cátedras, 2019.

GENTIL, Denise Lobato. Reforma tributária, desoneração da folha e o arranjo fiscal atual. Boletim Tributação & Cidadania, n. 4, Fundação Anfip, 2011.

GODOI, Marciano. S. de. Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988. Revista de Informação Legislativa. Brasília, v. 200, p. 137-151, 2013.

MARCHETTI FILHO, Gilberto Ferreira; RIBEIRO, Juliana de Oliveira Xavier; LÁUA, Carolina Alves Corrêa. A tributação 4.0 e a sustentabilidade do sistema previdenciário brasileiro. Revista Videre, v. 14, n. 31, p. 198-215, 2022.

PORTAL DA CÂMARA DOS DEPUTADOS. Exposição de motivos da PEC 45. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em 26.09.2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Análise da arrecadação das receitas federais. Dezembro/2022. Disponível em: <chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2022/analise-mensal-dez-2022.pdf>. Acesso em 26.09.2023.

**Submissão:** 27.setembro.2023

**Aprovação:** 04.outubro.2023