

Política pública de fomento, desoneração tributária e contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento

PUBLIC POLICY DEVELOPMENT, TAX RELIEF AND
INCIDENT ON SOCIAL SECURITY CONTRIBUTION
PAYROLL

* Alex Assis de Mendonça

** Emerson Affonso da Costa Moura

Resumo: O presente trabalho busca investigar em que medida a política pública de fomento econômico, adotada por meio da desoneração da folha de pagamento, é capaz de atingir os objetivos institucionais que legitimaram a sua criação. O que se pretende empreender a partir da análise das contribuições sociais *stricto sensu* substituídas, incidentes sobre a folha de pagamento, o novo regime da contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta da empresa e o seu delineamento normativo, em especial, no que se refere à compensação da renúncia fiscal trazida pelo regime, considerando o mecanismo institucional existente para assegurar a efetividade dessa compensação, além da evolução da renúncia fiscal ao longo do tempo e do nível de empregabilidade nos setores econômicos contemplados com o “benefício” fiscal.

Palavras-chave: Contribuição Previdenciária; Folha de Pagamento; Fomento; Desoneração.

Abstract: This paper investigates the extent to which public policy for economic development, adopted by the payroll tax relief, is able to achieve institutional goals that legitimized its creation. The aim undertake the analysis of the substituted social contributions levied on the payroll, the new regime of social security contributions replacement on gross revenue of the company and its normative design, in particular, as regards the clearance the tax relief brought by the regime, considering the existing institutional mechanism to ensure the effectiveness of this compensation, in addition to the evolution of tax breaks over time and of employment level in the economic sectors covered by the tax “benefit”.

Keywords: Social Security Contribution; Payroll; Promotion; Relief.

* Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal Fluminense. Professor da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: alex_85@terra.com.br

** Mestre em Direito Constitucional, pela Universidade Federal Fluminense. Professor da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Advogado. e-mail: emersonacmoura@yahoo.com.br

INTRODUÇÃO

A Seguridade Social enquanto conjunto integrado de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, a assistência e previdência sociais, é financiada de forma mista pela adoção do modelo *assistencial* – custeio direto por meio do orçamento fiscal, mediante a cobrança de impostos em geral – e *contributivo* – com base no pagamento de contribuições sociais impostas aos agentes do processo produtivo¹.

Através da instituição de um sistema misto de custeio, baseado no equilíbrio entre as dotações orçamentárias, busca-se garantir uma independência e necessária estabilidade financeira dos órgãos previdenciários, capaz de permitir a consecução de suas finalidades institucionais exteriorizada na promoção de planos e programas de ações que concretizem aqueles direitos sociais de forma universal.²

Neste tocante, diversificando as fontes de financiamento da Seguridade Social foram instituídas pela Constituição contribuições sociais: (i) devidas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada; (ii) do trabalhador e demais segurados da previdência social, excluída sua incidência sobre a aposentadoria e a pensão (por morte) do regime geral de previdência social; (iii) incidente sobre a receita de concursos de prognósticos; e (iv) do importador de bens ou serviços do exterior.

Essas contribuições sociais têm como característica principal ou elemento essencial³ a afetação do produto de sua arrecadação às despesas genéricas com a Seguridade Social⁴, que fundada na ideia da *solidariedade*,

¹ Assim dispõe o artigo 195 da Constituição de 1988 ao prever o financiamento da seguridade social de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos dos entes federativos e das contribuições sociais instituídas pelo próprio constituinte.

² Consagra a Constituição de 1988 um sistema de Seguridade Social de pretensão universal, que objetiva garantir o direito à saúde e à assistência social, independentemente de contribuição prévia e o direito à previdência social aos que contribuírem, segundo os ditames previstos na Carta Constitucional, mediante a universalidade da cobertura e do atendimento, que fundada na solidariedade social (art. 3º, inciso I, da Constituição da República) rompe com a lógica econômica do seguro privado, ou seja, a rígida correlação entre prêmio e benefício. SPAGNOL, Werther Botelho. **As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 141.

³ Para as contribuições sociais *stricto sensu* o destino da arrecadação configura elemento essencial, uma vez que sua razão de ser é cumprir a finalidade a favor do mesmo grupo que efetua o seu pagamento. GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura sui generis)**. São Paulo: Dialética, 2000. p. 239 e 240.

⁴ Neste tocante, distinguem-se essas contribuições sociais específicas, que tem fulcro no Artigo 195 da Constituição de 1988 e finalidade de custeio ou financiamento da seguridade social, das contribuições sociais *gerais* que tem fulcro no Artigo 56 do ADCT, Artigo 212 §5º e Artigo 239 da Constituição de 1988 que possuem como finalidade o financiamento suplementar de direitos sociais *latu sensu* previstos no artigo 6º e 7º da Constituição de 1988.

apresenta dúplice efeito: impede destinação distinta daquela finalidade constitucional⁵ e assegura o direito subjetivo dos seus contribuintes à aplicação das contribuições vertidas nos gastos efetivos ou a devolução das contribuições pagas⁶.

Todavia, embora o desenho institucional delineado pela Constituição de 1988 para a Seguridade Social, com financiamento pela afetação das contribuições sociais *stricto sensu*, busque trazer maior efetividade à implementação daqueles direitos sociais universais, sua concretização encontra óbices na *regulamentação legislativa, implementação de políticas públicas* e, especialmente, na *aplicação dos recursos*⁷.

No âmbito da regulamentação legislativa, a existência de um complexo de leis distintas, regulamentando cada um dos setores sociais - a saúde, a assistência social e a previdência social - editadas em conjunturas políticas e econômicas distintas e sem coordenação dos atores envolvidos com essas políticas, torna difícil a articulação de um sistema eficaz de proteção social⁸.

⁵ Os fins constitucionalmente pretendidos revelam uma diretriz constitucional, que não permite nem o legislador ao regulamentar a contribuição e tão pouco ao administrador ao arrecadá-las a destinar ou tredestinar o seu produto de arrecadação para finalidade diversa da prevista na Constituição. CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 46.

⁶ Uma vez que o regime tributário das contribuições especiais se baseia em um regime pressuposto, o contribuinte não tem apenas o dever de contribuir com o financiamento dos gastos do referido regime, mas também um direito subjetivo à devolução das cotas satisfeitas se o gasto não se realizar efetivamente. BEREJO, Alvaro Rodriguez. **Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976 p. 95.

⁷ Se a incorporação da noção de Seguridade após a Constituição de 1988 implicou o redimensionamento significativo das três políticas que a integram, introduzindo a noção de direitos sociais universais como parte da condição de cidadania, antes restrita apenas aos beneficiários da Previdência Social, pode se afirmar que a Seguridade Social, tal como inscrita na Constituição de 1988, não foi ainda, de fato, implementada. MONNERAT, Gisele Lavinias e SOUZA, Rosimary Gonçalves de. **Da Seguridade Social à intersetorialidade: reflexões sobre a integração das políticas sociais no Brasil**. *Polêmica Revista Eletrônica*. v. 11. n. 4. p 42.

⁸ Embora reestruturado o sistema de proteção social no Brasil com a Constituição de 1988 em um modelo público com tendência universalista, “redistributivista”, dotado de nova estruturação administrativa e responsabilização pública, quando ele se insere num contexto de endurecimento da pressão dos credores externos, de disputa por recursos escassos, de desmobilização da sociedade e de outros fatores, a coalizção daquele ideário acaba ficando enfraquecida. A legislação que regulamenta a Seguridade Social traça os rumos da separação das três áreas, quais sejam, a Lei Orgânica da Saúde (Lei nº 8.080, de 1990), as Leis previdenciárias (Leis nº 8.212 e 8.213, de 1991, referentes ao Custeio da Seguridade Social e ao Plano de Benefícios da Previdência Social, respectivamente) e a Lei Orgânica da Assistência Social (Lei nº 8.742, de 1993), o que inviabiliza a clareza de proposições e a efetivação prática do novo modelo de Seguridade Social. TEIXEIRA Solange Maria. **Políticas Sociais no Brasil: A histórica (e atual) relação entre o “público” e o “privado” no sistema brasileiro de proteção social**. *Sociedade em Debate*. jul/dez 2007. p. 57.

No que se refere às políticas públicas, as trajetórias institucionais e técnicas distintas desses setores produziram a desarticulação entre saúde, assistência social e previdência social, obstaculizando o desenvolvimento da promoção de ações intersetoriais, resultando na fragmentação dos programas e políticas públicas da Seguridade Social, conduzindo a poucos avanços práticos na concretização desses direitos sociais.⁹

Por fim, no que tange a aplicação de recursos, os reiterados contingenciamentos das verbas destinadas a políticas sociais, sua utilização como instrumentos de ajuste fiscal do governo e o seu desvio para financiamento de atividades alheias à Seguridade Social dificultam a implementação de políticas capazes de gerar a fruição efetiva daqueles direitos sociais¹⁰.

Neste tocante, o Estado tem utilizado a diversificação das fontes não como acréscimo no aporte para a Seguridade Social, mas usando as contribuições sociais ora como instrumento de arrecadação fiscal, ora como política pública de fomento, que sob o pretexto de gerar avanços econômico-sociais, acaba promovendo uma desoneração tributária que não alcança os resultados desejados.

Tendo em vista que o arcabouço normativo tributário de arrecadação e vinculação das contribuições previdenciárias se insere no sistema de garantia e proteção dos direitos sociais, busca o presente trabalho investigar em que medida a desoneração da folha de pagamento é capaz de promover efetivamente a redução da carga tributária e em que medida essa renúncia de receita é legítima diante da falta de indicação *in concreto* da fonte de custeio, bem como do retorno que ela pretende oferecer – o incremento da oferta de emprego.

Para tanto, no primeiro item será estudada a contribuição social incidente sobre a folha de pagamento, de forma a delimitar seus caracteres essenciais e correlacioná-la com os demais encargos sociais, que ensejaram a adoção de políticas públicas de fomento econômico e social mediante a substituição

⁹ Nesse tocante, torna-se necessária a construção de uma institucionalidade própria para a Seguridade Social com a: formulação de mecanismos próprios como conselhos, conferências e outras formas de geração/consolidação de políticas de Seguridade; criação de políticas integradas com mútua implicação nas áreas de previdência, saúde e assistência; e, convivência entre políticas seletivas no interior de sistemas universais mediante a compatibilização de direitos universais com inclusão social. FLEURY, Sonia. **A Seguridade Social Inconclusa**. Disponível em: <http://app.ebape.fgv.br/comum/arq/Seguridade.pdf> p.14. Acesso em 05.03.2013.

¹⁰ A ausência de repasse imediato e gestão própria, tanto das contribuições gerais destinadas à Seguridade Social, quanto daquelas vinculadas a outros programas sociais, confere à União autonomia para alocar recursos de acordo com suas necessidades fiscais, seja mediante não execução das despesas autorizadas na lei orçamentária pela não liberação dos recursos, seja pela sua conversão em recurso de livre aplicação. ARAÚJO, Érika Amorim. **Análise das Contribuições Sociais no Brasil**. Brasília: Cepal, 2005. p. 56-57.

(inicialmente temporária)¹¹ da folha de pagamento como base de cálculo da contribuição social pela receita bruta da empresa.

No segundo item, será analisada a intervenção estatal na ordem econômica e social em seus variados mecanismos dentre os quais o fomento, que permite mediante políticas públicas desenvolvidas no âmbito fiscal oferecer incentivos econômicos indiretos, como a desoneração tributária, garantindo a consecução de esforços da iniciativa privada com os poderes públicos na realização dos fins econômicos e sociais almejados.

Por fim, no terceiro item será estudada a desoneração da contribuição incidente sobre a folha de salário, enquanto política de fomento econômico-social, a partir do seu arcabouço normativo, de forma a delimitar a sua incidência efetiva na desoneração tributária e a legitimidade da renúncia fiscal, traçando eventuais limitações e propondo a observância dos mecanismos existentes que permitam o seu efetivo controle social.

1 CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIO E ENCARGOS SOCIAIS

Para melhor assegurar o sistema de proteção social organizado pelo Estado, a Carta Constitucional estipulou uma diversidade de formas de financiamento fiscal dos planos de ação estatal voltados ao patrocínio dos direitos sociais da Seguridade Social, a fim de garantir condições mínimas de vida, com base no princípio da *solidariedade*, o que deveria impedir a repartição do encargo financeiro para toda a sociedade, do custeio dos benefícios auferíveis apenas por certo grupo¹².

¹¹ A desoneração da folha de pagamento, como será examinado mais adiante, foi concebida inicialmente como uma política fiscal provisória, com término previsto para 31 de dezembro de 2014. Contudo, em função da Medida Provisória nº 651, de 09 de julho de 2014, posteriormente convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, essa nova modalidade de contribuição substitutiva se tornou permanente.

¹² Para parte da doutrina, a solidariedade de grupo erigida à princípio de justiça fundamenta a cobrança das contribuições sociais da seguridade social em geral. SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. **A Solidariedade do Grupo e as Contribuições Sociais**. Revista de Direito da Procuradoria Geral. n. 61. 2006. p. 362. Para outros autores, a solidariedade de grupo não é fundamento que informa as contribuições sociais *stricto sensu*, pois, por ser fundada na ideia de fraternidade, envolve sentimentos de pertencimento e afetividade ligados a uma coletividade menor, caracterizada por vínculo de sangue, familiar ou mesmo de localidade, o que não ocorre nos subsistemas da saúde e da assistência social, que são mais abrangentes, e protegem, no caso da primeira, toda a sociedade (coletividade ampla), e no caso da segunda, apenas os necessitados (coletividade indeterminada), sendo ambas concedidas independentemente de contribuição. IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Previdência Social no Estado Contemporâneo: Fundamentos, Financiamento e Regulação**. Niterói/RJ: Impetus, 2011. p. 256/257.

No Direito Brasileiro, embora houvesse no Império a previsão de contribuição direta, que na legislação recaía sobre montepios¹³, é apenas na República com a Constituição de 1934 que surge a contribuição do empregador¹⁴, confirmada pela Constituição de 1967¹⁵ e ampliada com a Emenda Constitucional nº 01 de 1969, que previu a competência da União para instituir outras contribuições para custeio de encargos da Seguridade social¹⁶.

Porém, é na Constituição de 1988 voltada para a promoção dos direitos fundamentais, que se amplia as espécies de contribuições sociais e contribuintes, na forma de extenso rol de contribuições sociais, que envolvem não apenas o financiamento da Seguridade, na tutela da saúde, assistência e previdência social como no regime anterior, mas também garantem os recursos necessários à concretização de outros direitos sociais, como a educação básica, com base na contribuição social do salário-educação, prevista no art. 212, §5º do texto constitucional¹⁷.

Dentre as contribuições sociais, porém, destaca-se para o presente estudo, as contribuições *stricto sensu* destinadas ao financiamento da Seguridade Social, devidas pelo empregador e pela empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos de trabalho pago ou creditado, a qualquer título, à pessoa física, que lhes preste serviços com ou sem vínculo empregatício¹⁸.

¹³ Há quem sustente que a previsão implícita do artigo 15, inciso X da Constituição de 1824 de atribuição da Assembleia Geral (que exercia o Poder Legislativo na época), consistente em fixar anualmente despesas públicas e repartir a contribuição direta, era a contribuição para montepios, ou seja, a primeira previsão constitucional das contribuições. MACHADO, Brandão. **São Tributos as Contribuições Sociais?** In: *Direito Tributário Atual*, v. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987-88. p. 1845.

¹⁴ O artigo 121, §1º, alínea “h” da Constituição de 1934 determinava que a legislação do trabalho observasse a assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a esta descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidente de trabalho ou de morte.

¹⁵ O artigo 158, inciso XVI da Constituição de 1967 assegura aos trabalhadores o direito à previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para garantir o seguro-desemprego, a proteção da maternidade e, nos casos de doença, velhice, invalidez e morte.

¹⁶ Está no artigo 21, §2º, inciso I a competência da União para instituir contribuições, observadas as limitações constitucionais, objetivando a intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

¹⁷ Art. 212 [...] § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei.

¹⁸ O artigo 195, inciso I da Constituição de 1988, na redação dada pela Emenda Constitucional 19/1998, ampliou a incidência da tributação previdenciária para abranger além do empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei e além da folha de salário, do faturamento e do lucro, todos os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Inicialmente, a regulamentação dessas exações coube a Lei nº 7.787/89 e, a partir de 1991, a Lei de organização da seguridade social a lei 8.212/91 nos artigos 22 e 23.

A eleição do empregador como contribuinte tem por fundamento a vantagem ou benefício obtido por este com o serviço prestado pelos seus empregados ou trabalhadores em geral (autônomos e trabalhadores avulsos), no intuito de atender a necessidade de custeio de benefícios imediatos devidos aos segurados ou seus dependentes, quando a situação dos primeiros, física, mental ou financeira, exigir em função da redução ou perda da capacidade para o trabalho ou nos casos em que socialmente a lei assim entender necessário (como se dá com o salário-maternidade e o salário-família)¹⁹.

Tem por base de cálculo a *folha de salário* - que abrange a soma das remunerações pagas ao segurado empregado, em regra, advindo de uma relação de emprego²⁰ e – *demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados a qualquer título* – o que envolve as verbas devidas aos trabalhadores avulsos, eventuais ou autônomos decorrentes de um contrato de prestação de serviços, abrangendo, portanto, todos os potenciais beneficiários da Previdência social, que desempenham atividade remunerada²¹.

A escolha da base de cálculo sobre a folha encontra razão de sua aptidão na forma de auferir a *capacidade contributiva* do contribuinte – de participar nas despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, o que deve orientar a instituição dos tributos em geral – e permitir a avaliação da *especial despesa causada à Previdência* – advinda do universo de beneficiários protegidos pela mesma, no intuito de (re)orientar a forma de financiamento do regime previdenciário.

Não obstante, além da contribuição social destinada ao custeio da Previdência Social, há um complexo de encargos sociais também incidentes sobre a folha de pagamento, que abrangem obrigações de caráter social, devidas

¹⁹ Tem por razão imediata, portanto, o vínculo normativo que une o empregador ao sistema de proteção social estabelecido pela Constituição, porém, por fundamento mediato, o vínculo que liga o empregador ao trabalhador e que justifica e motiva a sua presença dentre os partícipes do custeio da Seguridade Social. MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. Malheiros: São Paulo, 1993. p. 106-107.

²⁰ As espécies de segurado empregado, conforme delineado no art. 12, inciso I da Lei nº 8.212, de 1991, são mais amplas do que o conceito trabalhista de empregado, encontrado no art. 3º, do Decreto-lei nº 5.452, de 01 de maio de 1943 (CLT), pois não se pode olvidar que para a legislação previdenciária o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, caso não esteja vinculado a regime próprio de previdência social, será considerado segurado empregado, mesmo sem preencher os requisitos fáticos-jurídicos que evidenciam a existência de uma relação de emprego.

²¹ Para parte da doutrina, não cabe à instituição de contribuição social com base no valor pago a fornecedores de serviço, uma vez que os trabalhadores autônomos e avulsos são ao mesmo tempo beneficiários e causadores de despesa especial da seguridade social, razão pelo qual não cabe a responsabilidade do empregador pela contribuição social de outrem. CORAZZA, Edison Aurélio; CAVALCANTI, Flávio J. Siqueira. **A Contribuição Social Incidente Sobre a Folha de Salário**. Revista dos Tribunais nº 706. Ago/1994. p. 38.

por imposição legal²² ou por negociação (coletiva ou individual), referentes inclusive ao tempo não trabalhado, na forma de percentuais fixados sobre a remuneração do trabalhador²³, onerando a atividade econômica²⁴.

Por esta razão, embora crescente a arrecadação tributária no Brasil²⁵, os avanços econômicos²⁶ e sociais²⁷ ainda são limitados, razão pela qual os

²² Pode-se destacar dentre as despesas a oriunda do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) igual a 8%, referente ao depósito mensal (Lei 8.036, de 11/05/90, art. 15) e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, denominadas de Terceiros, como: a Contribuição do salário-educação igual a 2,5% (Decreto 3.048, de 06/05/99, art. 274 e Decreto 87.043, de 22/03/82); Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) igual a 1,5% (Decreto 3.048, de 06/05/99, art. 274 e Lei 8.036, de 11/05/90); Contribuição ao Serviço de Aprendizagem Industrial (SENAI) igual a 1% (Decreto 3.048, de 06/05/99, art. 274 e Decreto 6.246, de 05/11/84); Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) igual a 0,6% (Decreto 3.048, de 06/05/99, art. 274 e Lei 8.154, de 28/12/90); Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) igual 0,2% (Decreto 3.048, de 06/05/99, art. 274 e Decreto-Lei 1.146, de 31/12/70); dentre outras.

²³ Compreende, portanto, não apenas os encargos relacionados ao tempo efetivo despendido pelo trabalhador durante a prestação do trabalho, mas incorpora-se a tal custo, por força de lei ou de negociação, diversas obrigações de caráter social e referentes a tempos não trabalhados. Sobre o tema, vide: PASTORE, José. **Encargos sociais no Brasil e no exterior**. Brasília-DF, SEBRAE, 1994.

²⁴ Segundo o Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Sócio-Econômicos (DIEESE) vinculado ao Ministério do Trabalho em Nota Técnica nº 101, de Julho de 2011, a delimitação dos encargos sociais, todavia, não é unânime, uma vez que se adstringe a delimitação do conceito de salário em: (i) restrito, ou seja, apenas a remuneração pelo que chama de tempo efetivamente trabalhado, excluindo-se, portanto, da remuneração básica do trabalhador, o 13º salário, salário educação e outros que passam a ser tidos como encargos sociais e chegam a 102%; ou, (ii) amplo, abrangendo uma parte formada pelo salário médio mensal recebido de fato a cada ano pelo trabalhador, enquanto o mesmo se encontra empregado e outra pelo percentual de recolhimento do FGTS (8% sobre o salário contratual mensal, sobre o 13º salário e sobre o adicional de 1/3 de férias) e pelo percentual relativo à proporção mensal do impacto das verbas indenizatórias, nos casos de rescisão contratual sem justa causa por iniciativa do empregador, sobre o valor do salário contratual, de modo que os encargos sociais são formados apenas pela diferença entre o montante que a empresa desembolsa e a remuneração total recebida pelo trabalhador, paga na forma de contribuição previdenciária ou de contribuição destinada a Terceiros (como o SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE, entre outras) e chegam apenas a 25%. Disponível em: <http://portal.mte.gov.br/data/files/8A7C816A31B027B80131BA6B168E543E/notatec101Desoneracao.pdf>. Acesso em 08.03.2013.

²⁵ Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a arrecadação no ano de 2012 teve o terceiro ano consecutivo com crescimento real superando a marca de um trilhão (R\$ 1.029.260 milhões), sendo R\$ 174,470 milhões oriundos apenas das contribuições para a Seguridade Social, que se constitui na espécie tributária de maior arrecadação tributária. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaldez12.pdf> Acesso em 08.03.2013.

²⁶ Apesar da expansão da arrecadação tributária, o crescimento do Produto Interno Bruto no ano de 2012, segundo pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) teve crescimento apenas de 0,9% com queda de 0,8% na produção industrial e de 2,3% na agropecuária. Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=2329&id_pagina=1&titulo=Em-2012,-PIB-cresce-0,9%-e-totaliza-R\\$-4,403-trilhoes](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=2329&id_pagina=1&titulo=Em-2012,-PIB-cresce-0,9%-e-totaliza-R$-4,403-trilhoes) Acesso em 08.03.2013

²⁷ Embora o Brasil figure entre as maiores economias do mundo, em pesquisa do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) os indicadores sociais denotam atrasos típicos de países subdesenvolvidos, pois apenas 50% dos jovens frequentam instituição de ensino e mais de 30% dos domicílios não possuem esgoto sanitário. Disponível em: ftp://ftp.ibge.gov.br/Indicadores_Sociais/Sintese_de_Indicadores_Sociais_2012/SIS_2012.pdf Acesso em 08.03.2013

poderes públicos adotaram uma série de políticas públicas de fomento, visando garantir o desenvolvimento econômico-social, dentre as quais, merece destaque a desoneração da folha de pagamento. O tema que será tratado a seguir.

2 POLÍTICAS PÚBLICAS DE FOMENTO E DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Estado intervem nas atividades econômicas e sociais, de forma diretiva ou indutiva mediante a utilização de instrumentos de natureza regulatória, concorrencial, monopolista e sancionatória, com fins de conformar e coordenar a atuação pública e privada à diretiva política adotada pelo governo e às ordens econômica e social instituídas pela lei fundamental²⁸.

Sua atividade compreende, portanto, o complexo de atribuições normativas, gerenciais, negociais e sancionatórias, exteriorizadas nas funções de regulamentação, gestão, negociação, fiscalização e fomento do ordenamento social e econômico, exercida mediante programas ou planos de ação governamental que permite orientar a atividade da iniciativa privada aos fins almejados²⁹.

Isto ocorre através das políticas públicas, ou seja, da articulação pelos poderes públicos de ações estatais que coordenam os meios colocados à disposição para a realização dos objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados, a saber, regulamentação, gestão, negociação, fiscalização e fomento do ordenamento social e econômico³⁰.

Compreende o fomento, uma dessas modalidades de intervenção indireta do Estado na economia, buscando influenciar a atividade dos particulares, mediante a oferta de benefícios e estímulos, a fim de induzi-los a desempenhar

²⁸ Abrange os mecanismos e técnicas estatais exteriorizados precipuamente em normas e regulamentos dispositivos, que buscam conformar a atividade individual à consecução do interesse econômico e social almejado pela ordem constitucional. Sobre o tema, vide: GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 305-307.

²⁹ Desta forma, a intervenção estatal não se limita apenas ao exercício das suas funções normativas, uma vez que também compreende as de conciliação, mediação e arbitragem, bem como, de fiscalização e fomento, desde o planejamento até o controle do setor ou atividade com fins de propiciar o máximo de eficiência na solução de problemas. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito Regulatório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p 107-109.

³⁰ Abrange um ciclo que compreende planejamento - delimitação das metas e prioridades - execução - a adoção das medidas necessárias à operatividade - e avaliação - dos impactos da ação governamental. Sobre o tema, vide: MOURA, Emerson Affonso da Costa. **Políticas Públicas, Controle Social e Orçamento Participativo**. Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 114. 2011. p. 154-182, 2011. BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 241-244.

atividades tidas como necessárias à persecução do interesse público, seja através de meios de natureza honorífica, jurídica ou econômica³¹.

No prisma econômico abrange as vantagens patrimoniais de natureza *real* – cessão de uso de bem público para exploração dos particulares – ou *benefícios de ordem financeira* – abrangendo a transferência *direta* de recursos financeiros mediante subvenções ou empréstimos, ou a transmissão *indireta* de benefícios pecuniários por meio de isenção fiscal ou redução de alíquota em tributos.

Neste tocante, a redução dos encargos fiscais emerge por meio de atos legais e normativos direcionados a pessoas físicas ou jurídicas, que praticam atos ou desempenham atividades relevantes para a diretiva política econômica e social, suprimindo ou reduzindo a imposição tributária, por meio de mecanismos diversos, que envolvem desde a forma imunitória até o investimento privilegiado³².

A desoneração, portanto, é medida exercida no âmbito da função extrafiscal da norma jurídica tributária, com a finalidade de estimular a promoção *econômica* – por meio da ampliação das exportações, captação de investimento externo, intensificação de fluxo capital e difusão *social* – sem deixar de reduzir a taxa de desemprego e incrementar a formalização do mercado de trabalho, renunciando a parcela da arrecadação fiscal³³.

Nesse tocante, a redução dos encargos sociais – notadamente os previdenciários, incidentes sobre a folha de pagamento – sempre foi uma demanda da classe empresarial, sob o fundamento do necessário acréscimo da competitividade das empresas nacionais no mercado interno e internacional, bem como, do incremento e manutenção do grau de empregabilidade, reduzindo, com isso, a taxa de desemprego ou subocupação no país.

³¹ Deste modo, a atividade de fomento tem natureza instrumental, prestando-se a satisfação do interesse público, de sorte que o Estado estimula a atuação do particular de cooperar voluntariamente na persecução daquele fim. MELLO, Rafael Munhoz de. **Atividade de Fomento e o Princípio da Isonomia**. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n° 21, fevereiro/março/abril, 2010. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-21-FEVEREIRO-2010-RAFAEL-MUNHOZ-DE-MELLO.pdf> Acesso em 12.03.2013. p. 5-6.

³² O que abrange isenções, redução de alíquotas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais e outros mecanismos que possam impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado deseja fomentar. MESQUITA, Botelho de. **Autoridade coatora - isencao fiscal**. Revista de Direito Tributário. n. 55, v. 15, 1991. p. 167.

³³ Com a desoneração das exportações, importante aspecto financeiro desabrocha, qual seja, a receita do Estado aumenta consideravelmente e as finanças governamentais, em especial a Balança Comercial, ficam mais saudáveis. ANDRADE, Luciano Benévolo. **Desoneração Tributária e Promoção Comercial do Brasil no Exterior**. Revista de Direito Tributário. n° 57 jul/set 1991. p.77-79.

Essa redução acabou sendo implementada, por meio de uma política pública de fomento, mediante a substituição (inicialmente temporária) da folha de pagamento, como base de cálculo da contribuição previdenciária pela receita bruta da empresa, o que pode não acarretar necessariamente uma desoneração da carga tributária, além de repercutir negativamente sobre o financiamento da Previdência Social e na concretização dos direitos sociais correspondentes. O tema que será abordado a seguir.

3 DESONERAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

Autorizada pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003³⁴, a desoneração da folha de pagamento é considerada como uma das medidas estratégicas do Programa de Ação Governamental denominado Brasil Maior³⁵ adotado pelo Governo Federal em 2011 com duração de três anos, cujo objetivo precípua era viabilizar o crescimento econômico sustentável e inclusivo do país.

Dentre as medidas de implementação dessa política pública de fomento, encontra-se a desoneração da folha de pagamento, que foi veiculada originariamente pela medida provisória nº 540, de 2011, convertida posteriormente na Lei nº 12.546, de 2011 e beneficiava apenas o segmento econômico de serviços de tecnologia da informação, bem como, de indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro³⁶.

Não obstante, a desoneração teve seu objeto ampliado por meio da medida provisória nº 563 de 2012, que passou a incluir, dentre outros, o

³⁴ Com a emenda constitucional se inseriu o § 13 no artigo 195 da Constituição de 1988, que dispõe sobre a hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição patronal incidente sobre a folha de salários e remunerações, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

³⁵ As diretrizes e dimensões do plano Brasil Maior cujo lema é “Inovar para competir. Competir para crescer”, pode ser encontrado no site: http://www.brasilmaior.mdic.gov.br/wp-content/uploads/cartilha_brasilmaior.pdf. Acesso em 14.03.2013.

³⁶ Na exposição de motivos da MP nº 540, de 2011 (itens 18 a 25), os ministros que a subscreveram, informaram que após a crise internacional de 2008/2009, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro passaram a enfrentar maiores dificuldades para retomar ao seu nível de atividade. Em função disso, instituiu-se, inicialmente, a desoneração da folha de pagamento para esses segmentos econômicos, informando que o impacto de tal medida na arrecadação previdenciária, representaria uma perda estimada de receita na ordem de R\$ 214 milhões (duzentos e catorze milhões) de reais para o ano de 2011 e de R\$ 1.430 milhões (um bilhão quatrocentos e trinta milhões) de reais para o ano de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm, acessado em 14.03.2013.

setor hoteleiro e as empresas de *call center*³⁷, e após sua conversão na Lei nº 12.715 de 2012, foram também incluídas, as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, bem como, as empresas de manutenção e reparação de aeronaves, motores, e equipamentos correlatos, de transporte aéreo e marítimo.

Em seguida, por meio da medida provisória nº 582 de 2012, convertida posteriormente na Lei nº 12.794 de 2013, nova extensão foi realizada, ampliando a desoneração da folha de pagamento das empresas do setor industrial.

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 601, de 2012 que dentre outras medidas, ampliou mais uma vez o rol de empresas beneficiadas com a desoneração da contribuição incidente sobre a folha de pagamento, para incluir, também, outros setores econômicos, dentre eles o setor da construção civil enquadrados nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, do comércio varejista e do serviço naval³⁸.

Essa MP, todavia, não foi convertida em lei e teve sua vigência encerrada em 03 de junho de 2013, conforme Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 36 de 2013³⁹, o que gerou, inicialmente, intensa insegurança jurídica para as empresas que desempenham as atividades econômicas incluídas na citada MP, uma vez que o regime de tributação substitutivo da desoneração somente vigoraria no período de vigência da MP, ou seja, de 01.04.2013⁴⁰ a

³⁷ Pela exposição de motivos da citada MP (no seu item 73), a renúncia fiscal líquida estimada para 2012 seria de R\$ 1,790 bilhão (um bilhão, setecentos e noventa milhões de reais) e de R\$ 5,221 bilhão (cinco bilhões, duzentos e vinte e um milhões de reais) e R\$ 5,534 bilhões (cinco bilhões, quinhentos e trinta e quatro milhões de reais) para 2013 e 2014, respectivamente. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Exm/EMI-25-MF-MDIC-MCTI-MEC-MC-SEP-MS-MPS-MPV-%20563.doc. Acessado em 14.03.2013.

³⁸ A renúncia total estimada, a contar de abril de 2013, data de início da vigência da citada medida, com efeitos financeiros a partir de maio de 2013, será de R\$ 3,17 bilhões, que juntamente com todas as demais desonerações, totalizará R\$ 16 bilhões. Conforme registra a Exposição de motivos da MP nº 601, de 2012. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Mpv/601.htm. Acessado em 08.03.2013.

³⁹ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Congresso/apn-036-mpv601.htm, acessado em 28.07.2013.

⁴⁰ Conforme previa o art. 7º, inciso III, da MP nº 601, de 28 de dezembro de 2012, o qual fixava que a vigência da regra em questão iniciaria no primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação da citada MP.

⁴¹ É o que se depreende do texto da Constituição de 1988: Art. 62 [...] § 3º *As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.* Fonte: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm, acessado em 28.07.2013.

03.06.2013, salvo manifestação em sentido diverso do Congresso Nacional⁴¹, o que, em regra, não ocorre⁴².

No entanto, por decisão política⁴³, as disposições da MP nº 601 foram incluídas no projeto de lei de conversão da MP nº 610 de 2013, que acabou sendo aprovado pelo parlamento e transformado na Lei nº 12.844, de 19 de Julho de 2013, que trouxe regra específica às empresas “beneficiadas” com a desoneração trazida pela MP nº 601, facultando a estas à opção pelo regime da desoneração⁴⁴, de forma retroativa, desde 04.06.2013.

Observava-se, portanto, uma forte tendência de desoneração *progressiva* da folha de pagamento com imenso vulto de renúncias fiscais a fim de estimular o desenvolvimento da atividade industrial e econômica do país e a criação de novos postos de trabalho. Contudo, em que pese a proposta dessa política de fomento econômico, o incentivo fiscal na *forma* que foi instituído, não necessariamente conduzirá aos fins econômicos e sociais almejados.

Em um vértice, essa sistemática abrange o conjunto de normas *de substituição da obrigação de recolher* duas contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, devidas por empresas que desempenham atividades econômicas específicas⁴⁵, pela de recolher uma única contribuição previdenciária, todavia incidente sobre a receita bruta das empresas, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Sob outro ângulo, como se pretende efetivar uma “desoneração” tributária, surge a preocupação com a *compensação da renúncia fiscal*, decorrente da redução da carga previdenciária dos setores beneficiados, vez que a alíquota incidente sobre a receita bruta (2% ou 1%, a depender da atividade empresarial submetida a esse novo regime) foi estabelecida, segundo

⁴² E, em não ocorrendo, vale o que previu a MP durante a sua vigência, uma vez que a inação do Congresso Nacional também é uma opção legítima do Parlamento, já prevista, inclusive, pelo legislador constitucional, conforme se depreende da regra insculpida no art. 62, § 11 da CRFB/88, qual seja, art. 62 [...] § 11. *Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.*

⁴³ O que foi revelado à imprensa, conforme o texto intitulado como: “MP 601 será incluída na MP 610, informa líder petista”, disponível em <http://www.estadao.com.br/noticias/nacional,mp-601-sera-incluida-na-mp-610-informa-lider-petista,1039150,0.htm>, acessado em 28.07.2013.

⁴⁴ É o que prevê o § 7º, do art. 7º e o § 6º do art. 8º, ambos inseridos pela Lei nº 12.844 de 2013, ressalvando que a retroação prevista no citado §6º se inicia no dia 1º de junho de 2013, diferentemente do § 7º, que fixou o início no dia de 4 de junho de 2013.

⁴⁵ As atividades atualmente incluídas no regime de tributação substitutivo, conhecido como desoneração da folha de pagamento, encontram-se discriminadas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14.12.2011, na redação dada pelos diplomas legais que os modificaram posteriormente.

o Ministério da Fazenda, em patamar inferior ao que se tem denominado de alíquota neutra⁴⁶, ou seja, àquela alíquota que manteria inalterada a arrecadação previdenciária.

No primeiro aspecto, extrai-se que a desoneração da contribuição incidente sobre folha de pagamento atinge os encargos previdenciários de forma *parcial* – pois não abrange a totalidade das contribuições previdenciárias a cargo das empresas⁴⁷, mas apenas duas contribuições previstas na Lei nº 8.212 de 1991⁴⁸ - sem abranger a totalidade das atividades empresariais de forma indistinta, mas apenas os setores da economia selecionados pelo legislador.

Além disso, trata-se de sistemática que se tornou *permanente* - uma vez que a MP nº 651, de 09.07.2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13.11.2014, retirou o termo final de vigência desse novo regime de tributação, inicialmente previsto para 31 de dezembro de 2014⁴⁹.

Essa nova sistemática se caracteriza, ainda, por ser *onerosa* uma vez que os contribuintes beneficiados, que deixam de ser obrigados a recolher duas contribuições sobre a folha de pagamento, passam a ser obrigados a recolher, em seu lugar, uma nova contribuição sobre a receita bruta, o que não importa –

⁴⁶ Denominação adotada pelo Ministério da Fazenda em cartilha de divulgação sobre a desoneração da folha de pagamento. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2012/cartilhadesoneraoao.pdf>. Acesso em 08.03.2013.

⁴⁷ O conceito de empresa adotado nesse estudo é o disciplinado no inciso I, do art. 15 da Lei nº 8.212 de 1991 que considera empresa a “firma individual” ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional.

⁴⁸ As contribuições previdenciárias substituídas são as previstas nos incisos I e III, do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, quais sejam, as contribuições a cargo da empresa de: (i) vinte por cento (20%) sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos *segurados empregados e trabalhadores avulsos*; e (ii) vinte por cento (20%) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos *segurados contribuintes individuais* que lhe prestem serviços. Com isso, subsiste a obrigação de recolher: (iii) das contribuições previdenciárias patronais para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos (conhecida como SAT), (iv) da contribuição patronal de quinze por cento (15%) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, (v) das contribuições patronais devidas a outras entidades e fundos (Terceiros) e das (vi) contribuições dos segurados retidas, sob a responsabilidade tributária das empresas, na qualidade de empregadoras ou tomadoras de serviços.

⁴⁹ A exposição de motivos da MP nº 651, de 2014 - a EMI nº 93/MF/MDIC/MP, de 24 de junho de 2014 - assim prevê, no seu item 71: “A presente minuta de Medida Provisória também altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. As alterações normativas propostas visam a tornar definitiva a substituição das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos, previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela incidente sobre a receita bruta, nos termos dos arts. 7º a 10 da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011”.

necessariamente – em uma efetiva desoneração da carga tributária, pois a alíquota da nova exação foi obtida por meio de uma média, o que nem sempre garantirá um ônus tributário inferior em relação ao regime de tributação anterior.

Por fim, é também *obrigatória*, salvo para os setores econômicos da MP nº 601, inseridos na Lei nº 12.844 de 2013, durante o período de aplicação retroativa da desoneração facultada por esse diploma legal, pois, como regra, a legislação não permite, que a desoneração da folha de pagamento somente seja adotada pelo contribuinte quando for mais benéfica, ou seja, quando o valor das contribuições previdenciárias patronais substituídas, que deixam de ser recolhidas, for superior ao valor obtido com a nova contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta. Em outros termos, ela incidirá sempre, ainda que importe recolhimento de valor superior à sistemática anterior.

Neste tocante, a desoneração tributária com a redução de custo ou de despesa na totalidade apenas ocorrerá se os custos do tributo substituído for superior ao do tributo substitutivo, ou seja, se o custo previdenciário com a manutenção da folha – 20% da remuneração, nas duas contribuições – for superior ao custo efetuado sobre as receitas brutas da empresa, excluídos os descontos legais, calculado sob as alíquotas de 1% ou 2% da receita bruta.

Com efeito, a desoneração da contribuição social mediante a substituição da base de cálculo apenas acarretará benefício fiscal *real* para todos os contribuintes que estiverem sobre o seu campo de incidência, nas empresas cujo gasto com a folha de pagamento for muito elevado em comparação com a receita bruta, o que não deve ocorrer com aquelas que automatizaram os seus processos de produção, com a finalidade de aumentar o faturamento, e que não irão obter uma desoneração *real*, mas uma sobrecarga tributária⁵⁰.

Ademais, as empresas contempladas por esse regime de substituição – dentre as quais não estão incluídas as microempresas e empresas de pequeno porte, que se sujeitam ao regime de tributação diferenciado da Lei Complementar nº 123 de 2006 – passam a ter um regime de custeio previdenciário híbrido, o que aumenta a burocracia nas referidas empresas, produzindo efeito reverso sobre a competitividade.

⁵⁰ Essa problemática poderia ser solucionada caso a sistemática da desoneração fosse facultativa e permitisse ao próprio contribuinte fazer a opção pela forma de recolhimento que lhe fosse mais vantajosa. Além disso, não há como assegurar que a desoneração, ainda que efetivamente implementada, venha a impedir demissões, como pretende o Governo com tais medidas, até porque o que justifica a contratação de uma pessoa física não se resume ao custo dos encargos da contratação, mas sim, inúmeros outros fatores, vinculados à real necessidade de criação ou ampliação de certa atividade econômica.

Isto porque, há a obrigatoriedade do recolhimento cumulativo de contribuições sociais previdenciárias não substituídas⁵¹ e da contribuição substitutiva incidente sobre a receita bruta, todavia, em documentos de arrecadação distintos. As primeiras, mediante guia de recolhimento da previdência social, as chamadas GPS e a segunda, por meio do documento de arrecadação de receitas federais, usualmente conhecido como DARF⁵².

No entanto, apesar de ambas as contribuições sociais encontrarem fundamento em dispositivos distintos da Constituição da República - a contribuição sobre a folha de pagamento, no art. 195, inciso I, alínea “a” e a contribuição sobre a receita bruta, no art. 195, inciso I, alínea “b” – ambas são contribuições de natureza previdenciária, pois a segunda foi instituída para ficar no lugar da primeira, portanto, as duas, tanto a contribuição substituída quanto a substitutiva, devem ser destinadas exclusivamente ao pagamento dos benefícios do Regime Geral da Previdência Social – RGPS, sob pena de burlar a vedação prevista no art. 167, inciso XI da CRFB/88, como preconiza o art. 2º, *caput* (que inclui as contribuições sobre a folha/remuneração e as instituídas a título de substituição, como se dá com a desoneração) e o §1º, ambos da Lei nº 11.457 de 2007⁵³.

No segundo aspecto, é necessária a compensação decorrente da eventual renúncia fiscal acarretada pela desoneração. Dispõe o art. 9º, inciso IV da Lei

⁵¹ Frise-se mais uma vez, as contribuições previstas nos incisos II (conhecida como a contribuição do SAT) e IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, bem como as destinadas a outras entidades e fundos, previstas no art. 3º da Lei nº 11.457, de 16.03.2007 (denominada de TERCEIROS) e as devidas pelos segurados (empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais), sob a responsabilidade das empresas.

⁵² É o que prevê o art. 5º do Ato Declaratório Executivo Codac nº 93, de 19 de dezembro de 2011 e o Ato Declaratório Executivo Codac nº 86, de 1º de dezembro de 2011, alterado pelo Ato Declaratório Executivo Codac nº 47, de 25 de abril de 2012, todos da Secretaria da Receita Federal do Brasil e disponíveis no sítio institucional desse órgão na *internet*, www.receita.fazenda.gov.br.

⁵³ CRFB/88: Art. 167. São vedados: [...] XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998); e Lei nº 11.457, de 2007 (sem grifos no original): Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. § 1º O produto da arrecadação das contribuições especificadas no *caput* deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Fonte: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2007/lei-11457-16-marco-2007-552186-norma-pl.html>, acessado em 28.07.2012.

nº 12.546 de 2011⁵⁴, que a União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, criado pelo art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 04.05.2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), conforme autorização dada pelo art. 250 da Constituição da República (incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)⁵⁵, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social.

A compensação ocorrerá, conforme dispõe o §2º, do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, nos termos da regulamentação prevista em ato conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Ministério da Previdência Social, mediante transferências do Orçamento Fiscal⁵⁶. Não obstante a relevância da compensação para a preservação da Previdência Social, mesmo com a continuada edição de medidas provisórias, ampliando o rol de empresas “beneficiadas” até 2013, o citado ato administrativo⁵⁷, somente foi publicado em 03.04.2013, um ano após ter sido instituído pela Medida Provisória nº 563, de 03.04.2012 e quase um ano e meio após o regime da desoneração ter sido criado.

O tema tem relevância, uma vez que o registro e a efetiva compensação citada são importantes para que a redução da arrecadação, que é destinada, como foi visto, ao custeio dos benefícios de prestação continuada do Regime Geral da Previdência Social, não aprofunde o sempre citado déficit da previdência social, constantemente instrumentalizado para justificar um recrudescimento nos requisitos para a concessão de benefícios.

⁵⁴ Dispositivo posteriormente regulamentado pelo art. 8º do Decreto nº 7.828, de 16.10.2012 dispõe que União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da desoneração, por meio de transferência do Orçamento Fiscal, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social.

⁵⁵ Art. 250. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desse fundo.

⁵⁶ O § 2º, do art. 9º, da Lei nº 12.546 de 2011 foi incluído originalmente pela MP nº 563, de 03.04.2012, cujo texto foi posteriormente alterado pelo art. 55 da Lei nº 12.715, de 17.09.2012 (lei de conversão da MP nº 563), para incluir o Ministério da Previdência Social como ator da regulamentação e fixar seu *modus operandi*, qual seja, por meio de transferências do Orçamento Fiscal.

⁵⁷ Trata-se da Portaria Conjunta RFB/MF/INSS/MPS nº 02, de 28.03.2013. Disponível em <http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/64/RFB-MF-INSS-MPS/2013/2.htm>. Acessado em 25.03.2014.

Ademais, não se pode olvidar que a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, bem como, indicar a fonte de custeio que compensará a renúncia fiscal decorrente, que não pode ser feita com o oferecimento de excesso de arrecadação.

Ocorre que, no caso em exame, como o rol de atividades econômicas “beneficiadas” com a desoneração foi sendo progressivamente ampliado, as alíquotas neutras da contribuição substitutiva, criadas para as primeiras atividades econômicas desoneradas, passaram, segundo estudo do Dieese⁵⁸, nas atividades incluídas posteriormente, a cada vez mais não compensar a renúncia fiscal previdenciária. O que, ao que tudo indica, aprofundou ainda mais a renúncia fiscal, vulnerando o financiamento da Previdência Social.

Neste tocante, importante mecanismo institucional de auxílio ao controle da compensação devida pela desoneração da folha de pagamento é o controle social, ou seja, o conjunto de instrumentos empregados pela sociedade, capaz de induzir a conformação dos entes estatais às normas de comportamento que a caracteriza, ordenando a sua atuação aos fins e objetivos almejados pelo grupo social.

Ocorre que o instrumento formal de natureza administrativa de controle social previsto no art. 10 da Lei nº 12.546 de 2011 ainda não se tornou uma realidade substancial. Trata-se da Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamentos – CTDF, que o legislador determinou ao Poder Executivo instituir, formada por representantes dos trabalhadores, empresários dos setores econômicos beneficiados e do Poder Executivo federal, para acompanhar a implementação das medidas, inclusive, a compensação do Fundo do Regime Geral de Previdência Social⁵⁹.

⁵⁸ Conforme a Nota Técnica nº 115 (outubro de 2012) do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Sócioeconômicos – Dieese, denominado de “A desoneração da folha de pagamento: avaliar para não perder”, página 9. Estudo disponível em <http://www.jornadapelodesenvolvimento.com.br/notatecnica/notaTec115desoneracao.pdf>, acessado em 28.07.2013

⁵⁹ Conforme prevê o artigo 10 e o artigo 9, inciso IV da Lei nº 12.546, de 2011. Essa comissão foi instituída pelo Decreto nº 7.711, de 03.04.2012 e passou a se denominar de Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamentos – CTDF. Ela é presidida por um representante do Ministério da Fazenda e composta por dezoito membros, sendo seis representantes do Poder Executivo Federal, seis representantes dos empregadores e seis dos trabalhadores. A mesma é assessorada, em suas atividades, pelo Grupo de Apoio Técnico - GAT-CTDF, cuja composição conta com oito membros, dos quais seis são representantes do Poder Executivo Federal, o que evidencia, desde o início, que poderá haver o predomínio do posicionamento técnico ofertado pelo Governo Federal.

Apesar de ter sido instituída em abril de 2012, a citada Comissão ainda não deu publicidade aos resultados concretos da sistemática à sociedade. É dizer, ainda não foi capaz de avaliar oficialmente e com a transparência necessária se as medidas de desoneração estão conseguindo: (i) estimular o desenvolvimento da atividade industrial brasileira, tornando-a mais competitiva no cenário internacional, (ii) ampliar a oferta de postos de trabalho, e (iii) proporcionar a necessária compensação da renúncia fiscal, como determina o art. 68 da Lei Complementar nº 101 de 2000 (LRF).

Na verdade, as informações que se obtém nas mais diversas fontes indicam que a desoneração não está atingindo tais objetivos. Com efeito, segundo informações da Secretaria da Receita Federal, a desoneração da folha de pagamento contribuiu, juntamente com outros fatores, para a queda na arrecadação tributária do mês de junho de 2013, em relação ao mês anterior, em 0,99%⁶⁰.

Além disso, dados do IBGE informam que a taxa de desemprego nesse mesmo mês de junho ficou em 6%, percentual ligeiramente superior aos registrados no mesmo mês do ano passado (5,9%) e no mês anterior de 2013 (5,8%)⁶¹, além de ser o maior índice atingido desde agosto de 2009. Incremento esse, ainda que aparentemente inexpressivo, para o qual contribuiu a indústria, alvo de proteção das desonerações, com a redução no total de pessoas ocupadas de 3,3% de maio para junho de 2013⁶².

O que representa uma perda de 120 mil postos de trabalho, dos quais mais da metade (63 mil) foram perdidos, apenas no Estado de São Paulo, exatamente no mês em que a expectativa seria de avanço, dada a série histórica de preparação para atender o incremento da demanda acarretado pelos consumidores de final de ano.

Em 2014 essas preocupações se mantiveram. Dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil⁶³ indicam, com relação à renúncia fiscal provocada exclusivamente pela desoneração da folha de pagamento, que em 2012 o montante estimado da renúncia foi de R\$ 3,62 bilhões; em 2013, foi de R\$ 12,28 bilhões; e em 2014 (de janeiro a outubro), foi de R\$ 15,880 bilhões.

⁶⁰ Disponível em http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2013/07/24/2013_07_23_10_10_14_890238078.html, acessado em 28.07.2013.

⁶¹ Disponível em <http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2013-07-24/taxa-de-desemprego-fica-em-6-em-junho-diz-ibge>, acessado em 28.07.2013.

⁶² Disponível em <http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2013-07-24/industria-perde-120-mil-postos-de-trabalho-em-junho>, acessado em 28.07.2013.

⁶³ Disponíveis em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Arrecadacao/RenunciaFiscal/default.htm>, acessado em 25.11.2014.

Trata-se, portanto, de um regime de tributação que tem acarretado uma renúncia fiscal crescente de receitas, que deveriam ser exclusivamente destinadas ao custeio dos benefícios previdenciários, cujos valores são cada vez mais consideráveis, superando a média (dos anos de 2012 e 2013) das receitas orçamentárias previstas para os Ministérios, dentre outros, da Ciência e Tecnologia (R\$ 8 bilhões), da Agricultura (R\$ 10 bilhões) e da Justiça (R\$ 12 bilhões)⁶⁴.

Além disso, segundo o Valor Econômico⁶⁵, a desoneração da folha de pagamento não tem conseguido impedir o fechamento de postos de trabalho em alguns dos setores beneficiados, como os de veículos e artefatos de couro.

Essa constatação se choca com um dos mais importantes objetivos da medida, que é o de gerar mais empregos e promover a formalização da mão de obra, como anunciava o ministro da Fazenda a cada nova rodada de desonerações. Dados apurados pelo Valor indicam que em 2012, doze foram os setores com fechamento líquido de postos de trabalho – que deixaram de recolher, juntos, R\$ 1,01 bilhão. Em 2013, foram treze setores, com uma desoneração total de R\$ 1,93 bilhão. Em 2014, a partir de dados do mercado de trabalho até setembro e das desonerações até maio, foram vinte e um setores que desempregaram, apesar de R\$ 2,55 bilhões em desonerações tributárias.

O que indica, segundo esses dados empíricos, que ano a ano (de 2012 a 2104), a despeito do crescimento da concessão do “benefício” fiscal referente à desoneração da folha de pagamento, recentemente transformada em regime de tributação *permanente*, a quantidade de postos de trabalho, nos setores beneficiados, vem diminuindo.

Ocorre, todavia, que não parece ser esse o entendimento adotado pela Administração Pública Federal, como se depreende da Exposição de motivos da Medida Provisória nº 651, de 09.07.2014 – EMI nº 93/MF/MDIC/MP, de 24.06.2014, em especial nos seus itens 74 e 75⁶⁶, convertida posteriormente na

⁶⁴ Dados disponíveis em <http://g1.globo.com/politica/noticia/2013/04/saiba-como-variou-o-orcamento-dos-ministerios-entre-2012-e-2013.html>. Acesso em 25.11.2014.

⁶⁵ Matéria publicada em 10.11.201, disponível em <http://www.valor.com.br/brasil/3772754/desoneracao-da-folha-nao-evitou-demissoes> e em <http://www.valor.com.br/brasil/3772708/favorecidos-pela-desoneracao-da-folha-demitem-mais-que-contratam>. Ambas acessadas em 25.11.2014.

⁶⁶ Os itens 74 e 75 da Exposição de Motivos EMI nº 93/MF/MDIC/MP, disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Mpv/mpv651.htm#art41 (Acesso em 25.11.2014), dispõem o seguinte: 74.A implantação, em caráter permanente, da desoneração da folha, com a conseqüente redução do custo do trabalho, gera impactos positivos sobre o emprego, já que significa um alívio do custo com encargos sociais suportados pelo empregador. A redução desses custos representa um forte estímulo à contratação de novos empregados ou a sua formalização, uma vez que o custo previdenciário foi deslocado para a receita bruta; e 75. Nos setores que enfrentam crises, a medida atuou como fator para a diminuição das demissões, o que significou geração de saldo positivo líquido de empregos.

Lei nº 13.043, de 2104, que tornou permanente a desoneração da folha de pagamento, criada inicialmente como um regime de tributação provisório.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, o Estado utiliza para o financiamento da Seguridade Social uma diversificação de fontes tributárias, capaz de garantir a independência e estabilidade financeira da instituição e permitir a promoção de planos e programas de ações políticas que busquem concretizar os direitos relativos à saúde, à assistência e à previdência social de forma integral e universal.

Não obstante, as contribuições sociais têm sido utilizadas como instrumentos de arrecadação fiscal, com desvio de suas rubricas para finalidades distintas da sua afetação ou como política pública de fomento, sob o pretexto da desoneração tributária para gerar avanços econômico-sociais. O que, contudo, não vem surtindo os resultados desejados, acarretando, em verdade, uma expressiva renúncia fiscal que viola a concretização daqueles direitos sociais contidos no sistema da Seguridade Social.

Neste tocante, a política pública de fomento econômico, autorizada pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003 e adotada pelas medidas provisórias nº 540 de 2011 e nº 563 de 2012 convertidas nas Leis nº 12.546 de 2011 e nº 12.715 de 2012, propõe a “desoneração” tributária por meio da substituição, agora permanente, de duas contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento, por uma única contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta da empresa.

Neste sentido, foi verificado que o regime da desoneração sobre os encargos previdenciários é apenas *parcial* – pois não abrange a totalidade das contribuições previdenciárias a cargo das empresas e não foi fixado para todas as atividades empresariais de forma indistinta – além de ter se tornado *permanente*, a despeito da falta de comprovação empírica, por parte da Administração Pública Federal, de que os objetivos pretendidos com essa modalidade de desoneração foram e estão sendo efetivamente alcançados.

Ademais, trata-se de um regime de observância *obrigatória*, pois a legislação não permite que a desoneração da folha de pagamento somente seja adotada pelo contribuinte quando for mais benéfica, ou seja, quando o valor das contribuições previdenciárias patronais substituídas, que deixam de ser recolhidas, for superior ao valor devido da nova contribuição previdenciária patronal sobre

a receita bruta, mas também quando a nova forma de tributação é ainda mais gravosa.

Por fim, a medida fiscal também é *onerosa* uma vez que os contribuintes beneficiados que deixam de ser obrigados ao recolhimento das contribuições mencionadas, passam a ser obrigados a recolher, em seu lugar, contribuições previdenciárias substitutivas sobre a receita bruta, o que não importa em uma desoneração da carga tributária, necessariamente, pois como foi adotada uma alíquota substitutiva obtida por meio de uma média, nem sempre ela garantirá um ônus tributário inferior.

De tal sorte, verifica-se que a política de fomento econômica adotada, embora revestida simbolicamente de medida de renúncia fiscal, pode não importar em desoneração, o que em certos casos individuais, pode acarretar verdadeiro agravamento da carga tributária, no caso dos contribuintes cuja proporção da folha de pagamento é muito menor do que a sua receita bruta, os quais não terão a opção de permanecer no regime anterior.

Ademais, embora o ato conjunto da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e Ministério da Previdência Social, ou seja, a Portaria Conjunta RFB/MF/INSS/MPS nº 02, de 28 de março de 2013 tenha sido publicada, a falta de transparência das deliberações e decisões da Comissão Tripartite de Acompanhamento e Avaliação da Desoneração da Folha de Pagamentos – CTDF não permitem à sociedade um efetivo controle social da compensação da crescente renúncia fiscal, que vem atingindo o financiamento da Previdência Social.

Assim, a medida adotada da desoneração setorial (envolvendo apenas a folha de pagamento), além de não garantir, como foi visto, o aumento dos postos de trabalho e o incremento da formalização das relações de trabalho, pode acabar comprometendo a Previdência Social Pública, que é um importante instrumento de redistribuição de renda e, com isso, acarretando ou acentuando o desequilíbrio financeiro e atuarial do Regime Geral da Previdência Social, tornando-o vulnerável ainda mais, o que importa verdadeiro retrocesso violador dos direitos sociais.

É verdade que a medida ainda pode ser considerada recente e que todo o seu dinamismo (com a crescente inclusão de novos setores econômicos) de outrora parece não mais encontrar amparo nas pretensões governamentais, contudo, quando se trata da Previdência Social Pública, único regime de proteção contra a incapacidade (para o trabalho) futura ou presente da maioria dos

trabalhadores de um país, toda cautela e precaução se impõem a qualquer governante.

Portanto, todas as observações desenvolvidas ao longo desse trabalho merecem o acompanhamento vigilante da sociedade, que possui a sua disposição a Lei nº 12.527, de 2011 (Lei de Acesso à Informação), e pode, com isso, exigir a divulgação dos dados oficiais que possam permitir se a medida adotada está, de fato, sendo compensada e atingindo os objetivos que legitimaram a sua criação.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Luciano Benévolo. **Desoneração Tributária e Promoção Comercial do Brasil no Exterior**. Revista de Direito Tributário. nº 57 jul/set 1991.

ARAÚJO, Érika Amorim. **Análise das Contribuições Sociais no Brasil**. Brasília: Cepal, 2005.

BEREJO, Alvaro Rodriguez. **Introducción al estudio del derecho financiero: un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002.

CALMON, Sacha. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CORAZZA, Edison Aurélio; CAVALCANTI, Flávio J. Siqueira. **A Contribuição Social Incidente Sobre a Folha de Salário**. Revista dos Tribunais. nº 706. Ago/1994.

FLEURY, Sonia. **A Seguridade Social Inconclusa**. Disponível em: <http://app.ebape.fgv.br/comum/arq/Seguridade.pdf> Acesso em 05.03.2013.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Previdência Social no Estado Contemporâneo: Fundamentos, Financiamento e Regulação**. Niterói/RJ: Impetus, 2011.

MACHADO, Brandão. **São Tributos as Contribuições Sociais?** In: Direito Tributário Atual, v. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987-88. p. 1845.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. Malheiros: São Paulo, 1993.

MELLO, Rafael Munhoz de. **Atividade de Fomento e o Princípio da Isonomia**. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 21, fevereiro/março/abril, 2010. Disponível na internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-21-FEVEREIRO-2010-RAFAEL-MUNHOZ-DE-MELLO.pdf> Acesso em 12.03.2013.

MESQUITA, Botelho de. **Autoridade coatora - isenção fiscal**. Revista de Direito Tributário. n. 55, v. 15, 1991.

MONNERAT, Gisele Lavinas e SOUZA, Rosimary Gonçalves de. **Da Seguridade Social à intersetorialidade: reflexões sobre a integração das políticas sociais no Brasil**. Polêm!ca Revista Eletrônica. v. 11. n. 4.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito Regulatório**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MOURA, Emerson Affonso da Costa. **Políticas Públicas, Controle Social e Orçamento Participativo**. Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 114. 2011.

PASTORE, José. **Encargos sociais no Brasil e no exterior**. Brasília-DF, SEBRAE, 1994.

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. **A Solidariedade do Grupo e as Contribuições Sociais**. Revista de Direito da Procuradoria Geral. n. 61. 2006.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

TEIXEIRA, Solange Maria. **Políticas Sociais no Brasil: A histórica (e atual) relação entre o “público” e o “privado” no sistema brasileiro de proteção social**. Sociedade em Debate, Pelotas, 13(2): 45-64, jul.-dez./ 2007.

Artigo recebido em: 29/03/2014

Aprovado para publicação em: 28/11/2014

Como citar: MENDONÇA, Alex Assis de. MOURA, Emerson Affonso da Costa. **Política pública de fomento, desoneração tributária e contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento**. Revista do Direito Público. Londrina, v.9, n.3, p.153-177, set./dez.2014. DOI: 10.5433/1980-511X.2014v9n3p153.