XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA

DIREITO ECONÔMICO E DA ENERGIA

EVERTON DAS NEVES GONÇALVES

Copyright © 2015 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP
Secretário Executivo -Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR
Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches - UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)
Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias
Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC
Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU
Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC
Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC
Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM
Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA
Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladmir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito econômico e da energia [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara;
coordenador: Everton Das Neves Gonçalves – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-104-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Economia. 3. Energia. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO ECONÔMICO E DA ENERGIA

Apresentação

Apresentação do GT: DIREITO ECONÔMICO E ENERGIA I (XXIV Congresso Nacional do CONPEDI Belo Horizonte, MG).

E, nas Minas Gerais, nos reencontramos; todos nós, do CONPEDI, do Direito, dos estudos acadêmicos, do Direito Econômico e, especialmente, nós, do Direito Econômico da Energia.

Entendemos que o XXIV Congresso Nacional do CONPEDI, em Belo Horizonte, Minas Gerais, foi evento memorável em que; se não bastasse a recepção calorosa do povo mineiro e a grandiosidade dos números que envolvem o CONPEDI (53 Grupos de Trabalho e 1.732 artigos aprovados para apresentação em três Instituições de reconhecido prestígio mineiro e nacional como a UFMG, a FUMEC e a Dom Helder Câmara) seria bastante e suficiente, para a sua pujança, verificar o alto nível em que se encontra o Direito Brasileiro destacando-se, na grande área do conhecimento voltada para as Ciências Sociais Aplicadas. Destarte, orgulha-nos, como acadêmicos e, evidentemente, como professor que somos; verificar a construção, nestes últimos vinte e cinco anos, do conhecimento jurídico que, inevitavelmente, faz por, indelevelmente, influenciar as novas e vindouras gerações de juristas e operadores do Direito que haverão de contribuir para o desenvolvimento de nosso amado Brasil.

É incontestável que, nesse papel de construção do Direito Nacional, o CONPEDI oportunizou o tratamento sério e adequado para as questões da pós-graduação, bem como, o necessário espaço acadêmico para a divulgação de expressiva produção científica que vem, a cada ano, consolidando-se e, inclusive, internacionalizando-se. È dever, pois, creditar honra aos pioneiros do CONPEDI, lá no distante ano de 1989, como José Alfredo de Oliveira Baracho, Clóvis Veríssimo do Couto e Silva, Antonio Carlos Wolkmer e Horácio Wanderlei Rodrigues, dentre outros. Surgia, assim, em 17 de outubro de 1989, o CONPEDI, já com inspiração para a vanguarda como, aliás, não poderia deixar de ser, já que, naquele mesmo ano, em 09 de novembro de 1989, caia o Muro de Berlim.

Não é por outro motivo que nos orgulha participar, hoje, do CONPEDI, que não a satisfação de ver árvore tão frondosa lançando seus frutos. Nossa primeira participação pessoal no IV Encontro Preparatório do CONPEDI ocorreu em 03 e 04 de maio de 1995, ainda como aluno do, então Centro de Pós-Graduação em Direito (CPGD) da Universidade Federal de Santa

Catarina (UFSC) que, hoje, é o Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) no qual somos Sub Coordenador.

Particularmente, ter coordenado, a exemplo de anos anteriores em que atuamos em Grupos de Trabalho (GT´s) ligados ao Direito Econômico ou ao Direito e Economia; o GT de Direito Econômico e da Energia nos propiciou experiência inenarrável uma vez que pudemos; assim, rever amigos importantes na nossa história pessoal, respirar os ares de vanguarda da Academia Mineira de Direito Econômico, rever as salas de doutorado e o Salão, sempre, inspirado em Afonso Pena, para as defesas de teses da UFMG, onde fizemos os créditos doutorais, em 1997, e defendemos nossa primeira Tese Doutoral, em 2001. Registre-se nossa absoluta e profunda gratidão aos inesquecíveis Mestres Mineiros. Como não lembrar o pioneirismo do Prof. Washington Peluso Albino de Souza que tanto impulsionou o Direito Econômico no Brasil? E; ainda, como é possível esquecer as dadivosas aulas de Direito Econômico, ministradas pelos Professores do Doutorado, João Bosco Leopoldino da Fonseca e Isabel Vaz? Como deixar de referir ao Professor Osmar Brina e suas preleções no Direito Comercial e Empresarial; sem falar no grande filósofo Arthur Diniz (que afirmava: Everton. Não existe escassez, o que existe é egoísmo)? E, ainda, se tem de festejar, Roberto Luiz Silva e sua internacionalidade, o tributarista Sacha Calmon Navarro Coelho, e o grande constitucionalista José Alfredo de Oliveira Baracho, dentre outros! São tantos mestres que nos iluminaram com suas existências (...). Que plêiade de notáveis professores mineiros nos conduziram e, ainda hoje, nos conduzem na senda do Direito Econômico, mesmo pelos seus escritos ou pela ação de tantos ex-alunos, hoje, professores atuantes, como Giovani Clark, Amanda Flávio de Oliveira, Fabiano Teodoro Rezende Lara e Neide Teresinha Malard (os três últimos contemporâneos ao tempo do nosso doutoramento na pulsante BH).

Em que pese nosso testemunho pessoal e saudosista, honrou-nos, pois, o convite para a coordenação do GT Direito Econômico e da Energia que dirigimos no dia 13 de novembro de 2015; com o empenho de registrar os esforços acadêmicos daqueles que pugnam pela ação sustentável voltada ao desenvolvimento, segundo usos energéticos adequados e dirigidos ao atendimento das necessidades tão prementes da economia sem, contudo, descuidar da não menos ausente imposição da busca de soluções para o mantenimento da saúde do Planeta Terra e da humanidade.

Entendeu-se, assim, que, a tomada de decisão jurídico-econômica, para além da solução de problemas energéticos atuais, deve levar em consideração o indelével reflexo econômico-socio-ambiental para as futuras gerações. A opção por uma fonte energética deve ser sopesada em meio a outras políticas públicas de forma a que, minimamente, sejam possíveis, da análise de custo e benefício, as mais amplas variáveis capazes de perpetuar, com

excelência, a vida na Terra. Destarte, tem-se consciência que opções energéticas feitas no passado, inevitavelmente, demonstram, hoje, custos ambientais e sócio-econômicos que diretamente refletem no bem estar das presentes e futuras gerações.

A importância dos temas abordados no GT Direito Econômico e da Energia pode ser verificada a partir da análise de casos emblemáticos quanto ao uso inadequado da água como a exploração do Rio Colorado nos Estados Unidos da América e do Mar Aral na Ásia Central. No primeiro caso, tem-se que noventa por cento das águas do Rio Colorado são retiradas de seu leito, para irrigação, nos Estados Unidos da América e os outros dez por cento são utilizadas em solo mexicano; de forma que o Rio não alcança mais o Oceano, minguando a cento e sessenta quilômetros do mar. No caso do Mar de Aral, o mau uso das águas para irrigação de algodão, levaram a uma excessiva salinização e desertificação da região.

Da mesma forma, a necessária importância deve ser dada aos usos alternativos de energia hidráulica, eólica e de biomassa; como de outras a serem disciplinadas pelo Direito. Todo Direito tem um custo; portanto, se tem de verificar os tradeoffs existentes entre as diversas políticas energéticas de forma a que se inclua, no cálculo econométrico, o maior número de variáveis possível para a tomada de decisão como, já, se defendeu através do Princípio da Eficiência Econômico-Social (PEES)

Ainda é de enfatizar que as crises energéticas porventura existentes, hoje, se dão em virtude da equivocada tomada de decisão no passado e que não podem perdurar no futuro. Evidente, pois, a importância dos estudos jurídicos para a adequada tomada de decisão jurídico-econômica no campo energético. Há, assim, verdadeiro campo para pesquisa seja pelo estudo do Direito Econômico ou seja pela Análise Econômica do Direito com vistas à consecução de adequadas soluções de política econômica, normativa e judicial, segundo promissor e eficiente uso da energia para o bem da população brasileira.

Sabemos que não é tarefa fácil coadunar objetivos ambientais com metas energéticas e que, invariavelmente, na falta de inovação e criatividade, incorre-se em custos e externalidades nefastos para a humanidade segundo tomada de decisão ineficiente do ponto de vista econômico-social (PEES); porem; resta ao operador do Direito sopesar, na faina jurídico-normativa os valores sócio-econômicos que, para além da satisfação das necessidades energéticas, ofereça condições de perenidade existencial com qualidade de vida. É o que se intenta defender nos treze trabalhos apresentados e organizados em três blocos, a saber: energia e sustentabilidade; Ordem Constitucional Econômica e sustentabilidade energética e Políticas Públicas Econômicas.

Destacamos, pois, os treze trabalhos submetidos e apresentados aos pares na Academia Mineira, para discussão junto ao respeitável público leitor que haverá; espera-se, de encontrar, nestes textos, opções reais e adequadas para o entendimento da realidade econômico-jurídico-energética brasileira.

Desejamos, destarte, para todos, adequada inspiração para a multiplicação dos dizeres que se apresentam em vista de instigar verdadeira mudança de comportamento e de ação para a sustentabilidade, para o desenvolvimento e para a perpetuação da qualidade de vida com a necessária excelência quanto aos recursos energéticos dadivosamente disponibilizados pela mãe natureza.

Assim sendo, no campo da ENERGIA E SUSTENTABILIDADE, Maraluce Maria Custodio e Carolina Carneiro Lima apresentaram um (1) BREVE ESTUDO SOBRE ENERGIA EÓLICA COMO ENERGIA RENOVÁVEL: HISTÓRIA, SUSTENTABILIDADE E IMPACTOS; Sérgio Alexandre De Moraes Braga Junior e Victor Hugo Gurgel Costa perceberam (2) CONFLUÊNCIAS E COLISÕES ENTRE ECONOMIA, MEIO AMBIENTE E ENERGIA PARA A PROMOÇÃO DO DESENVOLVIMENTO NA PERSPECTIVA ENERGÉTICA: A CONTRIBUIÇÃO DAS FONTES EÓLICA E BIOMASSA; Wilson Antonio Steinmetz e Renan Zenato Tronco pugnaram pela (3) DIVERSIFICAÇÃO DA MATRIZ ENERGÉTICA E CONVERGÊNCIA ENTRE PRINCÍPIOS DA ATIVIDADE ECONÔMICA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: O CASO DA USINA SOLAR DO MUNICÍPIO DE JUAZEIRO; Grace Ladeira Garbaccio e Eduardo Coral Viegas trabalharam sobre a (4) PRODUÇÃO DE ENERGIA BRASILEIRA: CRITICIDADE JURÍDICA E SISTEMATIZAÇÃO DAS USINAS HIDRELÉTRICAS, bem como; Cristina Paiva Serafim Gadelha Campos e José Rodolpho Régis Queiroz defenderam a necessidade de (5) RENOVAÇÃO DA POLÍTICA ENERGÉTICA BRASILEIRA, ENQUANTO INSTRUMENTO PARA O DESENVOLVIMENTO, ATRAVÉS DA MAIOR EXPLORAÇÃO DE ENERGIA EÓLICA.

Quanto à ORDEM CONSTITUCIONAL ECONÔMICA E A SUSTENTABILIDADE ENERGÉTICA; Laura Taddei Alves Pereira Pinto Berquó tratou do (6) PRINCÍPIO DA BUSCA DO PLENO EMPREGO À LUZ DA ORDEM ECONÔMICA DE 1988: A VALORIZAÇÃO DOS FATORES MÃO-DE-OBRA E EMPRESARIEDADE; Diogo Guagliardo Neves e Lidia Cunha Schramm de Souza apresentaram seu entendimento sobre (7) CONSTITUIÇÃO, DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E PERIFERIA: O CASO DO MARANHÃO e; Leonardo Alves Correa chamou a atenção para o (8)

DESENVOLVIMENTO, MODERNIDADE E DIREITO ECONÔMICO: NOTAS SOBRE A TENSÃO CONSTITUTIVA ENTRE OS PARADIGMAS EURO-MODERNISTA E O MODERNISMO-COLONIZADOR;

Referentemente às POLÍTICAS PÚBLICAS ECONÔMICAS; Carla Cristina Alves Torquato e Erivaldo Cavalcanti e Silva Filho detectaram a (9) ESPOLIAÇÃO URBANA: A DISTRIBUIÇÃO DISCRIMINATÓRIA DA ÁGUA NA CIDADE DE MANAUS; Monike Valent Silva Borges e Bruna Pereira Rosa defenderam a necessidade de (10) GESTÃO DE RECURSOS HÍDRICOS NO BRASIL; Juliane Holder da Câmara Silva Feijó analisou a (11) A CONSTITUCIONALIDADE DA MINERAÇÃO EM TERRAS INDÍGENAS; Sirlei de Sá Moura e Giovani Clark trataram da (12) POLÍTICA ECONÔMICA E ANÁLISE DO DISCURSO: UMA REFLEXÃO SOBRE OS PLANOS PLURIANUAIS DOS PRESIDENTES FERNANDO HENRIQUE CARDOSO E LUIS INÁCIO LULA DA SILVA e; finalmente, Alex Assis de Mendonça e Emerson Affonso da Costa Moura encerraram as apresentações com o tratamento da (13) POLÍTICA PÚBLICA DE FOMENTO, DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO.

Espera-se, assim, ter-se contribuído para o repensar do uso das riquezas naturais em meio à premente necessidade de geração de energia a ser implementada segundo normas de Direito Econômico que, longe de implementar a destruição, devem estimular o bem estar social.

Belo Horizonte, MG, 13 de novembro de 2015.

Professor Doutor Everton das Neves Gonçalves UFSC

Coordenador do Grupo de Trabalho Direito Econômico e da Energia

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

Busca o presente trabalho investigar em que medida a política pública de fomento econômico adotada no âmbito da contribuição social incidente sobre a folha de pagamento é capaz de produzir a desoneração tributária mediante renúncia legítima de receitas, a partir da análise dessa contribuição social stricto sensu e sua correlação com os encargos sociais, dos mecanismos de intervenção estatal na ordem econômica e social, dentre os quais, os programas governamentais desenvolvidos no âmbito fiscal que oferecem incentivos econômicos indiretos, bem como, do marco normativo da desoneração da contribuição incidente sobre a folha de salário, de forma a delimitar a incidência dos efeitos da desoneração, traçando eventuais limitações e propondo mecanismos que permitam o controle social da renúncia fiscal.

Palavras-chave: Contribuição previdenciária, Folha de pagamento, Fomento, Desoneração

Abstract/Resumen/Résumé

Search this study to investigate the extent to which public policy for economic development adopted at the social contribution on the payroll is able to produce tax relief by surrendering legitimate revenue from the analysis of the contribution social strictly and its correlation with social charges, the mechanisms of state intervention in economic and social order, among them, the programs developed under governmental fiscal incentives that provide indirect economic, as well the normative framework of unburdening the contribution levied on the payroll in order to define the incidence of effects of tariff reduction, outlining any limitations and proposing mechanisms for social control of the tax waiver.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Social security contribution, Payroll, Discharge, Tax exemption

1. Considerações Iniciais.

A seguridade social enquanto conjunto integrado de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde e assistência e previdência social, 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* – pagamento de contribuições sociais impostas aos agentes de processo produtivo[1].

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 devidas: ao empregador, a empresa e a entidade a ele equiparadas; do trabalhador e demais segurados da previdência social, excluída sua incidência sobre aposentadoria e pensão do regime geral de previdência social; da receita de concursos de prognósticos; e do importador de bens ou serviços do exterior.

Essas contribuições sociais têm como característica principal ou elemento essencial[3] a afetação do produto de sua arrecadação às despesas genéricas com a seguridade social[4], que fundada na idéia da *solidariedade* ao grupo apresenta dúplice efeito: impede destinação distinta daquela finalidade constitucional[5] e enseja o direito

---

[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 caráter universal que objetiva garantir o direito à saúde, à assistência e a previdência a todos mediante uma universalidade de cobertura e atendimento, que fundada na solidariedade social (Art. 3º I) rompe com a lógica econômica do seguro privado, ou seja, a rígida correlação entre prêmio e benefício, exceto quanto ao benefício previdenciário que ainda se condiciona a contribuição direta do beneficiário. 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 finaciamento 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 sumplementar de direitos sociais *latu sensu* previstos no artigo 6º e 7º da Constituição de 1988.

[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.

subjetivo dos seus contribuintes de sua aplicação nos gastos efetivos ou devolução das contribuições pagas[6].

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 a 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 que regulamentam cada um dos setores sociais - a saúde, assistência social e previdência - 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 social[8].

No que se refere às políticas públicas, as trajetórias institucionais e técnicas distintas desses setores produziram a desarticulação entre saúde, assistência social e previdência, obstaculizando o desenvolvimento de 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]

---

[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 para qual foi exigida, mas também um direito subjetivo a devolução das cotas satisfeitas se o gasto na se realiza efetivamente. BEREIJO, 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 no 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 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. p 42.

[8] Embora reestruturado o sistema de proteção social no Brasil com a Constituição de 1988 em um modelo público com tendência universalista, redistributivismo, à inovação na estrutura administrativa e a responsabilização pública, todavia, num contexto em que o endurecimento das pressões dos credores externos, a disputa por recursos escassos, a desmobilização da sociedade e uma série de outros fatores enfraqueceram a coalização de apoio àquele ideário, a legislação que regulamentou a Seguridade Social traçou os rumos da separação das três áreas: a Lei Orgânica da Saúde (n. 8.080, de 1990), as leis 8.212 e 8.213, de 1991 (do Custeio e dos Planos de Benefícios da Previdência), e a Lei Orgânica da Assistência Social (Lei 8.742, de 1993) inviabilizando a clareza de proposições e 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.

[9] Neste 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.

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 sociais[10].

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 econômicos-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 contribuiçõesprevidenciárias insere-se 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 efetivmanete promover 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 temporária da base de cálculo da contribuição social pela receita bruta de 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

---

[10] A ausência de repasse imediato e gestão própria tanto das contribuições gerais destinadas à Seguridade Social quanto daquelas vinculadas a outros programas sociais, conferem a 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.

tributária e a legitimidade da renúncia fiscal, traçando eventuais limitações e propondo mecanismos que permitam o seu controle social.

2. Contribuição sobre a folha de salário e Encargos sociais

Insere-se no sistema de proteção social organizado pelo Estado, a parafiscalidade enquanto financiamento fiscal dos planos de ação estatal voltados ao patrocínio dos direitos sociais e condições mínimas de vida, que baseado no princípio da *solidariedade*, impede a repartição do encargo financeiro decorrente de benefícios auferíveis apenas por certo grupo para toda a sociedade[11].

No Direito Brasileiro, embora houvesse no Império a previsão de contribuição direta que na legislação recaía sobre montepios[12], é apenas na República com a Constituição de 1934 que surge a contribuição do empregador[13], confirmada pela Constituição de 1967[14] e ampliada com a Emenda Constitucional 01 de 1969 que previu competência da União para instituir outras contribuições para custeio de encargos da Seguridade social[15].

Porém, é na Constituição de 1988 voltada a promoção dos direitos fundamentais que se amplia o fenômeno da *parafiscalidade*, com a previsão de extenso rol de contribuições sociais, que envolvem não apenas o financiamento da Seguridade e a tutela da saúde, assistência e previdência social como no regime anterior, mas também

---

[11] Para parte da doutrina, a solidariedade do 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 não é fundamento que informa as contribuições sociais *stricto sensu*, pois no subsistema da saúde e da assistência social, não há proteção irrestrita da sociedade no primeiro e cobertura assistencial independente de contribuição. IBRAHIM, Fábio Zambitte. **A Parafiscalidade: Ascensão e Queda das Contribuições Sociais**. Revista Brasileira de Direito Previdenciário. nº 1. Fev/Mar 2011. p. 31

[12] Há quem sustente que devido a previsão implícita do Artigo 15 inciso X da atribuição da Assembléia Geral para fixar anualmente despesas públicas e repartir a contribuição direta, na qual por legislação, era a contribuição para montepios configura na Constituição de 1824 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.

[13] Assim, dispõe o artigo 121 §1º alínea h que será observado pela legislação do trabalho, 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 emrpegado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte.

[14] O artigo 158 inciso XVI prevê que previdência social, mediante contribuição da União, do empregador e do empregado, para seguro-desemprego, proteção da maternidade e, no casos de doença, velhice, invalidez e morte.

[15] Está no artigo 21§2º I a competência da União para instituir contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista 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.

garantem os recursos necessários à concretização dos demais direitos sociais, em especial, trabalhistas.

Dentre as contribuições sociais, porém, destaca-se para estudo, a contribuição *stricto sensu* destinadas ao financiamento da Seguridade Social, que devida ao empregador, empresa ou equiprado incide sobre a folha de salário ou qualquer rendimento de trabalho pago ou creditado à qualquer título à pessoa física que preste serviço àqueles com ou sem vínculo empregatício[16].

A eleição do empregador como contribuinte, tem por fundamento a vantagem ou benefício obtido pelo mesmo com o serviço prestado pelos seus empregados ou trabalhadores avulsos que impõe a necessidade de contribuição pelo benefício imediato adquirido pelo segurado quanto à situação física, mental e financeira de sua própria pessoa e de seus dependentes[17].

Tem por base de cálculo a *folha de salário* - que abrange a soma das remunerações pagas ao empregador advindo da relação de emprego - ou *qualquer rendimento do trabalho pago ou creditado a qualquer título* - envolvendo as verbas devidas aos trabalhadores avulsos oriundas do contrato de prestação de serviços, abrangendo, portanto, todos que são beneficiários da Assistência social e causadores de especial despesa[18].

A escolha da base de cálculo sobre a folha encontra razão de sua aptidão para medir a *capacidade contributiva* do contribuinte - de participar com as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, que orienta a arrecadação dos tributos em geral - e permitir a avaliação da *especial despesa causada à Previdência* - advinda pelo universo de beneficiários protegidos pela mesma, que orienta o financiamento pela contribuição social.

---

[16] Assim, dispõe o Artigo 195 inciso I da Constituição de 1988 que com a redação dada pela Emenda Constitucional 19/1998, amplia para abranger além do empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada na forma da lei e além da folha de salário, faturamento e lucro, todos os demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título de pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Sua regulamentação coube a Lei 7.787/89 no Artigo 3º e após na Lei de organização da seguridade social a lei 8.212/91 no artigo 22 e 23.

[17] 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 jsutifica 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.

[18] Para parte da doutrina, não cabe a 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.

Não obstante, além da contribuição social que incide sobre a folha de pagamento há um complexo de encargos sociais que abrangem obrigações de caráter sociais, oriundos de imposição legal ou advindos de negociação[19], que referentes ao tempo não trabalhado, possuem percentuais fixados sobre a remuneração total do trabalhador[20] e oneram a atividade econômica[21].

Por esta razão, embora crescente a arrecadação tributária no Brasil[22], os avanços econômicos[23] e sociais[24] ainda são limitados, razão pelo qual os poderes públicos adotaram uma série de políticas públicas de fomento visando garantir o

---

[19] Pode-se destacar dentre as despesas a oriunda da: Previdência Social igual a 20,0% (Decreto 3.048, de 06/05/99, em art. 201, item I); Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) igual a 8,50%, referente ao depósito mensal (Lei 9.036, de 11/05/90, em art. 15º); Salário Educação igual a 2,5% (Decreto 3.048, de 06/05/99, em art. 274º, 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. 274º, e Lei 5.107, de 13/09/66); Contribuição ao Serviço de Aprendizagem Industrial (SENAI) igual a 1,0% (Decreto 3.048, de 06/05/99, em art. 274º, 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, em art. 274º, 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, em art. 274º, e Decreto-Lei 1.146, de 31/12/70); Contribuição ao Serviço Social do Distrito Federal (SECONCI) igual a 1,0% (Convenção Coletiva de Trabalho da Construção Civil do Distrito Federal 2001/2003, em cláusula 22); Seguro contra Acidentes de Trabalho igual a 3,0% (Decreto 3.048, de 06/05/99, em art. 202º, item III) dentre outros.

[20] 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.

[21] Segundo o Departamento Intersindical de Estatítiscas e Estudos Sócio-Econômicos (DIEESE) vinculado ao Ministério do Trabalho em Nota Técnica 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: restrito, ou seja, apenas a remuneração pelo que chama de tempo efetivamente trabalhado, se excluindo, 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, 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 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.

[22] Segundo Receita Federal do Brasil (RCF) 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 oriunda só das contribuições para a Seguridade Social. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2012/Analisemensaldez12.pdf Acesso em 08.03.2013.

[23] 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 Acesso em 08.03.2013

[24] 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 típico de países subdesenvolvidos: 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 Ácesso em 08.03.2013

desenvolvimento econômico-social, dentre as quais, as chamadas medidas de desoneração da folha de pagamento. O tema será tratado a seguir.

3. Políticas Públicas de Fomento e Desoneração Tributária

O Estado intervêem 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 conforme a diretiva política adotada pelo governo e a ordem econômica e social e princípios instituídos pela lei fundamental[25].

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 almejados[26] .

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, exteriorizadas na regulamentação, gestão, negociação, fiscalização e fomento ou fomento do ordenamento social e econômico[27].

Compreende o fomento, uma dessas modalidade de intervenção indireta do Estado na economia que busca influenciar a atividade dos particulares mediante a oferta de benefícios e estímulos, de modo a induzí-los a desempenharem atividades tidas como necessárias para a persecução do interesse público seja através de meios de natureza honorífica, jurídica ou econômica[28].

---

[25]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.

[26] Desta forma, não se limita apenas as funções normativas, porém, 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.

[27] 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.

[28] 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**

No prisma econômico abrange as vantagens patrimonais de natureza *real* – cessão de uso de bem público para exploração dos particulares – ou benefícios de ordem *financeiro* –abrangendo a transferência *direta* de recursos financeiros através das subvenções ou empréstimos, ou a transmissão *indireta* de benefício pecuniário por meio de isenção fiscal ou simples redução de alíquota em tributos.

Neste tocante, isenção fiscal compreende os atos normativos concedidos a pessoas físicas ou jurídicas que praticam atos ou desempenham atividade relevantes para a diretiva política econômica e social que suprimem ou reduzem imposição tributária geral, reduzindo ou eliminado dada carga tributárias, abrangendo mecanismos diversos, que envolvem desde a forma imunitória até o investimento privilegiado.[29]

A desoneração, portanto, é medida exercida no âmbito da função extrafiscal da norma jurídica tributária, que tem por finalidade a promoção *econômica* - através da ampliação das exportações, captação de investimento externo e intensificação de fluxo capital e a difusão *social* – mediante a redução da taxa de desemprego e formalização do mercado de trabalho, através da renúncia à parcela de arrecadação fiscal[30].

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 competividade 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.

Por efeito, foi veiculada por uma série de medidas provisórias uma políticas pública de fomento com a substituição temporária da base de cálculo da contribuição sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta de empresa, que pode não acarretar na desoneração da carga tributária, além de repercutir negativamente sobre o financiamento da Previdência Social e concretização dos direitos sociais relativos. O tema será tratado a seguir.

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. p. 5-6.

[29] Assim, envolve as isenções, redução de alíquotas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificaões, créiditos 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.

[30] Com a desoneração implementada surge importante aspecto financeiro, de que a receita do Estado aumenta consideravelmente e as finanças governamentais em todos os níveis ficam mais saudáveis. ANDRADE, Luciano Benévolo. **Desoneração Tributária e Promoção Comercial do Brasil no Exterior.** Revista de Direito Tributário. nº 57 jul/set 1991. p.77-79.

4. Desoneração da Contribuição sobre a Folha de Pagamento

Autorizada pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003[31], a desoneração da folha de pagamento é considerada como uma das medidas estratégicas do Programa de Ação Governamental denominado Brasil Maior[32] adotado pelo Governo Federal em 2011 com duração de três anos, cujo objetivo precípuo é viabilizar o crescimento econômico sustentável e inclusivo do país.

Dentre as medidas de implementação dessa política pública de fomento, encontra-se a tentativa de desoneração da folha de pagamento, que foi veiculada originariamente pela medida provisória nº 540 de 2011 que acabou sendo 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 couro[33].

Não obstante, a desoneração teve seu objeto ampliado por meio da medida provisória nº 563 de 2012, que passou a incluir, dentre outros, o setor hoteleiro e as empresas de *call center*[34], e após com sua conversão na Lei nº 12.715 de 2012, também, 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 quanto à contribuição previdenciária de empresas dos setores da indústria.

---

[31] Com a emenda constitucional se inseriu o § 13º no Artigo 195 da Constituição de 1988 que dispõe que aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários e remunerações, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

[32] 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.

[33] 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.

[34] 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.

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 naval[35].

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 2013[36], 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 deverá vigorar no período de vigência da MP, ou seja, de 01.04.2013[37] a 03.06.2013, salvo manifestação em sentido diverso do Congresso Nacional[38], o que, em regra, não ocorre[39].

No entanto, por decisão política[40], 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 recentemente na Lei nº 12.844, de 19 de Julho de 1013, que trouxe regra específica às empresas "beneficiadas" com a desoneração trazida pela MP 601, facultando a estas à opção pelo regime da desoneração[41], de forma retroativa, desde 04.06.2013.

---

[35] 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.

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

[37] 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.

[38] 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.

[39] 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*.

[40] 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.

[41] 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.

Observa-se, portanto, uma forte tendência de desoneração *progressiva* da folha de pagamento com imenso vulto de renúncias fiscais com fins de incremento da atividade industrial e econômica do país e estimular 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, abrange ele o conjunto de normas *de substituição temporária da base de cálculo* de duas contribuições previdenciárias patronais devidas por empresas que desempenham atividades econômicas específicas[42], que deixa de recair sobre a folha de pagamento e passa a incidir sobre a receita bruta das empresas, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Sob outro ângulo, trata-se da *compensação da renúncia fiscal*, decorrente da redução da carga previdenciária dos setores beneficiados, vez que a alíquota incidente sobre a receita bruta foi estabelecida, segundo o Ministério da Fazenda, em patamar inferior ao que se tem denominado de alíquota neutra[43], 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 previdenciárias de forma *parcial* - pois não abrange a totalidade das contribuições previdenciárias a cargo das empresas[44], mas apenas duas contribuições previstas na Lei nº 8.212 de 1991[45] não foi fixada para todas as atividades empresariais de forma indistinta, mas apenas os setores da economia

---

[42] Como visto, inicialmente a desoneração foi direcionada às atividades de tecnologia da informação – TI, tecnologia da informação e comunicação - TIC, *call center* e às empresas que fabriquem certos produtos classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada originalmente pelo Decreto nº 6.006, de 28.12.2006, revogado posteriormente pelo Decreto nº 7.660, de 23.12.2011.

[43] 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/cartilhadesoneracao.pdf. Acesso em 08.03.2013.

[44] 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.

[45] Dispõe o artigo 22 que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

selecionados pelo legislador e, salvo disposição legal em contrário ulterior, é *temporária* - uma vez que perdurará inicialmente até 31 de dezembro de 2014[46].

Se caracteriza, ainda, por ser *onerosa* uma vez que os contribuintes beneficiados, que deixam de ser obrigados a recolher a contribuição sobre a folha de pagamento, passam a ser obrigados a recolher, em seu lugar, sobre a receita bruta, o que não importa – necessariamente - em uma efetiva desoneração da carga tributária, pois uma vez que terá por base uma alíquota obtida por meio de uma média, 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 sobre a receita bruta. Ela deve incidir, também, 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 - for superior ao custo efetuado sobre as receitas brutas da empresa, excluídos os descontos legais, calculado sob a alíquota de 1% ou 2% da receita bruta.

Por efeito, a desoneração da contribuição social mediante a substituição temporária 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 finalidada de aumentar o faturamento, e que não irão obter uma desoneração *real*, mas uma sobrecarga tributária[47].

Ademais, as empresas contempladas por esse regime de substituição - dentre as quais não estão incluídas as microempresas e empresas de pequeno porte, que se

---

[46] Conforme prevê os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14.12.2011, na redação dada pela Lei nº 12.715, de 17.09.2012.

[47] Por efeito, bastaria que 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, quando efetivamente implementada, venha a impedir demissões, como pretende o Governo com tais medidas.

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.

Isto porque, há a obrigatoriedade do recolhimento cumulativo de contribuições previdenciárias não substituídas incidentes sobre a folha de pagamento[48] e de substitutivas incidentes sobre a receita bruta, ambas, todavia, recolhidas em documentos de arrecadação distintos, as primeiras, mediante guia de recolhimento da previdência social, as chamadas GPS e as segundas, por meio de documento de arrecadação de receitas federais usualmente conhecidas com DARF[49].

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, ambas, 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 da Lei nº 11.457 de 2007[50].

No segundo aspecto, é necessária a compensação decorrente da eventual renúncia fiscal acarretada pela desoneração. Dispõe a Lei nº 12.546 de 2011[51], que a

---

[48] As contribuições não substituídas são as 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).

[49] 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.

[50] 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.

[51] 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

União compensará o Fundo do Regime Geral de Previdência Social 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 a lei, de forma regulamentada 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 Fiscal[52]. Não obstante, embora a edição das medidas provisórias, ampliando o rol de empresas "beneficiadas" tenha ocorrido até 2013, o citado ato administrativo, até o encerramento deste estudo, ainda não foi 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 amplie o aumento do déficit da previdência social, sempre usado para justificar um recrudescimento nos requisitos para a concessão de benefícios.

Ademais, impõe-se destacar 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 Dieese[53], 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.

---

transferência do Orçamento Fiscal, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social.

[52] O § 2º do citado artigo, 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), dispõe sobre essa referida compensação.

[53] 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

Neste tocante, importante instrumento 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. 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 Social[54].

Apesar de ter sido instituída em abril de 2012, há pouco mais de um ano, a citada Comissão ainda não trouxe resultados concretos. É dizer, ainda não foi capaz de avaliar oficialmente 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%[55]. Além disso, dados do IBGE informam que a taxa de desemprego nesse mesmo mês de junho ficou em 6%, percentual ligeiramente superior às registradas no mesmo mês do ano passado (5,9%) e

[54] 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 da ideologia do Governo Federal ou a de grupos econômicos específicos, ainda que esta atente contra os interesses de outras entidades patronais ou dos trabalhadores.

[55] 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.

no mês anterior de 2013 (5,8%)[56], 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 2013[57]. O que representa uma perda de 120 mil postos de trabalho, dos quais mais da metade (63 mil) foram perdidos, apenas em 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.

5. 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, assistência e previdência social de forma integral e universal.

Não obstante, as contribuições sociais tem sido utilizadas como instrumentos de arrecadação fiscal com desvio de suas rubricas para finalidades distintas da sua afetação ou como política pública de fomento, que sob o pretexto da desoneração tributária gerar avanços econômicos-sociais, não alcançam os resultados desejados e acabam acarretando uma renúncia fiscal que viola a concretização daqueles direitos sociais.

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 563 de 2012 convertidas nas Leis 12.546 de 2011 e 12.715 de 2012 propõe a desoneração tributária através da substituição temporária da base de cálculo da contribuição social que incide sobre a folha de pagamento para a receita bruta da empresa e redução da alíquota sobre a mesma.

Neste sentido, foi verificada que na proposta a desoneração sobre os encargos previdenciários foi apenas *parcial* – pois não abrange a totalidade das contribuições previdenciárias a cargo das empresas e não foi fixada para todas as atividades

[56] 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.
[57] 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.

empresariais de forma indistinta - além de *temporária* - uma vez que perdurará inicialmente até 31 de dezembro de 2014[58].

É também, *obrigatória*, pois a legislação não permite que a desoneração da folha 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 é *onerosa* uma vez que os contribuintes beneficiados que deixam ser obrigados a recolher as 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 com base em uma alíquota obtida por meio de uma média, nem sempre 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, mas em certos casos, importar em uma medida de agravamento de carga tributária, para os contribuintes cuja proporção da folha de pagamento é muito menor do que a sua receita bruta, os quais não terão a opção de adotar regime diverso.

Ademais, 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, que regulamentaria a compensação do Fundo do Regime Geral da Previdência Social em face da eventual renúncia fiscal, ainda não foi publicado, mesmo depois de transcorrido mais de dois anos da implementação da desoneração.

Por efeito, com a proposta adotada, o financiamento da Previdência Social, portanto, pode estar sendo substancialmente atingido e, com isso, acentuando o desequilíbrio financeiro e atuarial do Regime Geral da Previdência Social, tornando vulnerável a adoção das políticas necessárias à concretização dos direitos relativos à saúde e assistência e previdência social, uma vez que atenta contra a própria liquidez do sistema de proteção social securitário, importando verdadeiro retrocesso violador dos direitos sociais.

---

[58] Conforme prevê os arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 14.12.2011, na redação dada pela Lei nº 12.715, de 17.09.2012.

6. Referências bibliográficas

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.

BEREIJO, 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 Parafiscalidade: Ascensão e Queda das Contribuições Sociais**. Revista Brasileira de Direito Previdenciário. nº 1. Fev/Mar 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 - isencao 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.