

**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 Mendonça¹

Emerson Affonso da Costa Moura²

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. Isenção Fiscal.

Abstract: 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: Social Security Contribution. Payroll. Discharge. Tax Exemption.

1. Considerações Iniciais.

¹ Mestrando em Direito Constitucional pela Universidade Federal Fluminense. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. e-mail: alex_85@terra.com.br

² Mestrando em Direito Constitucional e Especialista em Direito da Administração Pública pela Universidade Federal Fluminense. Advogado. e-mail: emersonacmoura@yahoo.com.br

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 produtivo³.

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.

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 contribuições previdenciárias 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 efetivamente 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.

2. Desenvolvimento

O Estado intervêm nas atividades econômicas e sociais, de forma diretiva ou indutiva mediante, dentre outros, a utilização de instrumentos de fomento, 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 econômica⁴.

³ 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.

⁴ 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, nº 21, fevereiro/março/abril, 2010. Disponível na internet:

No prisma econômico abrange as vantagens patrimoniais 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 eliminando dada carga tributárias, abrangendo mecanismos diversos, que envolvem desde a forma imunitória até o investimento privilegiado.⁵

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 fiscal⁶.

Por efeito, foi veiculada por uma série de medidas provisórias uma política 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.

Autorizada pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003⁷, a desoneração da folha de pagamento é considerada como uma das medidas estratégicas do Programa de Ação Governamental denominado Brasil Maior adotado pelo Governo Federal em 2011 com duração de três anos, cujo objetivo precípua é viabilizar o crescimento econômico sustentável e inclusivo do país.

<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-21-FEVEREIRO-2010-RAFAEL-MUNHOZ-DE-MELLO.pdf>
Acesso em 12.03.2013. p. 5-6.

⁵ Assim, envolve as 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.

⁶ 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.

⁷ 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.

Observa-se, 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.

3. Conclusão

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 finalidade de aumentar o faturamento, e que não irão obter uma desoneração *real*, mas uma sobrecarga tributária⁸.

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.

Isto porque, há a obrigatoriedade do recolhimento cumulativo de contribuições previdenciárias não substituídas incidentes sobre a folha de pagamento⁹ 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

⁸ 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.

⁹ 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).

GPS e as segundas, por meio de documento de arrecadação de receitas federais usualmente conhecidas com DARF¹⁰.

6. Referências bibliográficas

ANDRADE, Luciano Benévolo. **Desoneração Tributária e Promoção Comercial do Brasil no Exterior**. Revista de Direito Tributário. n° 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.

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. n° 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. n° 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, 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.

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

¹⁰ 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.