

Desoneração da Folha de Pagamento

Análise e Modelo alternativo



Trabalho de conclusão de curso
Pós-graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas
IBMEC/RFB

INSTITUTO BRASILEIRO DE MERCADO DE CAPITAIS – IBMEC

RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Pós-Graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC

**DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO
ANÁLISE E MODELO ALTERNATIVO**

Alessandro Costa da Silva
Artur Monteiro de Prado Fernandes
Filipe Nogueira da Gama
Marcus Vinicius Martins Quaresma
Mylke Takada

Orientador: Professor Edson Chênço

Brasília, 2015

RESUMO

A Desoneração da Folha de Pagamentos foi implementada pela Lei nº 12.546, de 2011, e alterada por outros treze atos legais. Essa medida apresenta um custo fiscal muito elevado e a forma de implementação gerou consequências indesejadas no sistema tributário brasileiro. O objetivo deste trabalho é analisar a política pública de desoneração da folha de salários, avaliar seus impactos no sistema tributário e propor modelo de implementação alternativo.

PALAVRAS-CHAVE: Desoneração. Folha de pagamentos. Sistema tributário.

ABSTRACT

The exemption of the payroll tax was implemented by Law nº 12,546, 2011, and amended by thirteen other legal acts. This measure shows a very high fiscal cost and the form of implementation generated unintended consequences in the tax system. The objective of this study is to analyze the exemption of payroll tax public policy, evaluate its impacts in the tax system and propose alternative model.

KEYWORDS: Exemption. Payroll. Taxation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. OBJETIVOS	5
3. JUSTIFICATIVA	6
4. METODOLOGIA	6
5. FUNDAMENTAÇÃO	6
5.1. Pressuposto teórico da Desoneração da Folha	6
5.2. Descrição do modelo adotado no Brasil	10
5.3. Impactos da desoneração no sistema tributário	15
5.4. Modelo alternativo	42
6. CONCLUSÃO	46
7. BIBLIOGRAFIA	49
ANEXO ÚNICO – Principais alterações promovidas na legislação e justificativas	55

1. INTRODUÇÃO

Como parte do programa "Plano Brasil Maior", criado pelo Governo Federal com o objetivo de estimular o crescimento econômico do país após a crise internacional de 2008, a Desoneração da folha de pagamentos foi adotada como um mecanismo de redução dos custos dos fatores de produção, visando conferir maior competitividade às empresas e promover o desenvolvimento tecnológico.

Esse mecanismo foi inspirado no modelo adotado na Europa, conhecido como "Desvalorização Fiscal", em que se buscava a recuperação da competitividade das empresas dos países da zona do euro no pós-crise. Contudo, em razão do contexto econômico por que passava o Brasil e da forma como foi implementado o modelo, não se podia esperar que fossem obtidos os mesmos resultados.

A Desoneração da Folha de pagamentos é um benefício fiscal que foi criado pela Medida Provisória nº 540, convertida na Lei nº 12.546, de 2011, e que consiste na substituição da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários por uma contribuição incidente sobre a receita bruta, reduzindo a carga tributária da contribuição previdenciária devida pelas empresas.

A medida, que inicialmente compreendia apenas três setores da economia, foi sucessivamente ampliada pela edição de outras sete Medidas Provisórias, que por sua vez sofreram diversas alterações durante o curso do processo legislativo. Atualmente, a desoneração abrange 56 setores da economia e tem como principais objetivos: estimular a formalização laboral, fomentar investimentos, promover o aumento da produtividade e da competitividade da economia brasileira e melhorar a balança comercial brasileira.

Desde a sua implementação, o custo da medida cresceu significativamente. Estima-se que em 2015, o montante da renúncia fiscal tenha sido de R\$ 25 bilhões, gerando significativo impacto negativo no resultado fiscal da União.

No entanto, a medida não afetou apenas a arrecadação tributária. A Desoneração da Folha, da maneira como foi implementada, trouxe graves consequências para o sistema tributário, que se tornou mais regressivo, mais complexo, menos eficiente e menos equitativo. Além disso, criou um tributo incidente em cascata, gerou maiores custos administrativos, distorções em razão da adoção de alíquotas diferenciadas, desequilíbrios no financiamento dos benefícios previdenciários sem, contudo, haver evidências de que tenha alcançado os seus objetivos, sobretudo com relação à geração de emprego.

Recentemente, com o objetivo de aumentar a arrecadação, em virtude do ajuste fiscal, o Governo propôs, por meio do PL nº 863, 30 de março de 2015, a redução do benefício. O projeto foi aprovado pelo Congresso Nacional após diversas mudanças do texto original, resultando na Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015.

A renúncia fiscal foi reduzida por meio da elevação das alíquotas da CPRB, entretanto, a nova legislação preservou as características do modelo até então vigente, mantendo, assim, as consequências indesejadas para o sistema tributário nacional.

A avaliação de eficácia da medida se deu paralelamente ao contexto do ajuste fiscal, por meio de estudos técnicos que buscaram mensurar os seus efeitos na economia, especialmente sobre o emprego. Entretanto, em que pese a quantidade de publicações, não foi possível identificar um consenso nos resultados apurados. Assim mesmo, a crítica quanto à estrutura do modelo e sua complexidade é um ponto em comum entre todos os trabalhos.

Como resultado final desse trabalho, propõe-se um modelo alternativo, que visa eliminar ou ao menos minimizar alguns dos efeitos negativos causados pelo atual desenho da Desoneração da Folha e, dessa forma, contribuir para o aperfeiçoamento do Sistema Tributário.

2. OBJETIVOS

O presente trabalho foi desenvolvido com o objetivo principal de realizar uma ampla avaliação do atual modelo empregado pela política pública de Desoneração da Folha de Pagamentos. Busca-se identificar os custos da medida, apontar seus resultados, investigar os seus impactos na equidade, eficiência e simplicidade do sistema tributário e propor um modelo alternativo de implementação dessa política.

3. JUSTIFICATIVA

O estudo do tema permitirá avaliar o modelo tributário atualmente aplicável à Desoneração da Folha de Pagamentos e elaborar proposta de modelo alternativo mais justo e eficiente.

4. METODOLOGIA

Para a realização deste trabalho foram utilizados dados internos da Receita Federal, relativos à arrecadação dos contribuintes beneficiados pela medida, massa de salários, renúncia fiscal, número de empregados, faturamento e exportações.

Além desses, também foram utilizados dados externos, como a evolução de indicadores macroeconômicos (PIB, Inflação, Câmbio, Juros, Desemprego).

Outras informações foram obtidas na legislação tributária nacional, nas exposições de motivos dos atos e em trabalhos acadêmicos publicados sobre o tema.

A partir das extrações dados, as informações obtidas foram tratadas e realizadas as estatísticas descritivas, estimativas, simulações de renúncia fiscal e projeções para períodos futuros.

Também foram analisados diversos trabalhos técnicos e acadêmicos sobre o tema da Desoneração da Folha, desenvolvidos por pesquisadores, instituições de pesquisa e organismos internacionais, tais como FMI, OCDE, Banco Mundial.

5. FUNDAMENTAÇÃO

5.1. Pressuposto teórico da Desoneração da Folha

A política da Desoneração da Folha foi inspirada em medidas adotadas por países da zona do euro, com problemas de competitividade externa após a crise de 2008-2009, que apresentavam altas taxas de desemprego e insuficiência de demanda persistentes. Buscava-se uma alternativa à tradicional desvalorização cambial nominal, uma vez que a moeda comum restringia os instrumentos de política cambial. Essa medida é conhecida na literatura como "desvalorização fiscal". O modelo europeu consistiu em transferir parcela da tributação incidente sobre os salários (contribuições sociais) para um imposto sobre o valor agregado - IVA. Esse movimento foi neutro do ponto de vista da política fiscal, não acarretando em redução da carga tributária total.

A lógica por trás dessa medida é relativamente simples: uma redução nas alíquotas das contribuições sociais sobre os salários reduz o custo unitário do fator trabalho, ao menos no curto prazo. Essa queda de custos do trabalho é transmitida aos preços dos produtos, o que reduz o preço do produtor para bens destinados ao mercado interno e para a exportação. O aumento da tributação sobre consumo (aumento do IVA) somente alcança os bens consumidos domesticamente, incluindo as importações, porém não alcança as exportações. Em consequência, o preço ao consumidor de produtos importados aumenta, enquanto o de produtos exportados diminui, ao mesmo tempo em que o preço ao consumidor dos produtos produzidos e consumidos domesticamente ficam estabilizados, pois há um contrabalanço na redução das contribuições sociais e do aumento do IVA. Assim, esse movimento resulta em uma redução da carga tributária sobre os produtos exportados, com repercussão nos preços, aumentando sua competitividade no mercado global, simulando os efeitos de uma desvalorização cambial.

De acordo com estudo da OCDE 2013, para que a desvalorização fiscal produza efeitos positivos relevantes e duradouros sobre a competitividade e o emprego, duas condições devem estar presentes:

- Rigidez do câmbio, como nos países da zona do euro que adotam uma moeda comum. Com taxa de câmbio flexível, o aumento da demanda por exportações e redução da demanda de importados poderia apreciar o câmbio, o que anularia o impacto da medida sobre a competitividade.
- Rigidez salarial (altos salários mínimos) e desemprego alto, para que ocorra um aumento na demanda por trabalho sem um correspondente efeito inflacionário sobre os salários. Com o aumento do IVA, os salários reais caem e isso faz com que trabalhadores reclamem por aumento salariais. Sem salários nominais rígidos, o reajustamento salarial acabaria por eliminar o impacto no emprego.

Esse estudo lista, ainda, os possíveis efeitos benéficos da desvalorização fiscal e em que condições essa medida pode ser mais efetiva:

- Melhora na balança comercial, pela redução dos preços relativos dos produtos exportados em relação aos importados, visto que o imposto sobre consumo tem carga majorada;

- A redução da carga tributária sobre o fator trabalho induz um aumento em sua demanda;
- O efeito nos preços dos produtos exportados é mais forte e mais persistente se existe rigidez no câmbio, como é o caso dos países da zona euro;
- Pode haver aumento permanente dos preços internos (inflação), se a política monetária for acomodativa, *a priori* quando os salários subirem para alcançar os preços internos mais altos, a queda inicial do custo dos salários será revertida;
- Os efeitos macroeconômicos modestos sugerem que a desvalorização fiscal não pode ser um substituto para reformas estruturais dos mercados de trabalho e de capital; e
- A desvalorização fiscal pode ser adequada em um contexto de reforma do sistema tributário visando torná-lo mais amigável ao crescimento.

Com relação à efetividade da medida adotada na Europa, evidências empíricas sugeriram que a medida de fato melhorou a balança comercial, com efeitos de curto prazo bastante consideráveis. O estudo¹ se baseou na análise de uma regressão que testou a influência, nas exportações líquidas, da variação da contribuição social - SCR e do IVA, entre outras variáveis, comparando os resultados entre países da zona do euro e de fora da dela, em diferentes períodos.

Os resultados indicaram que para países que não são da zona do euro, os efeitos não foram significativos², tanto no curto quanto no longo prazo. Para os países da zona euro, em contrapartida, o aumento de um ponto percentual sobre o PIB, decorrente da redução da SCR com correspondente aumento do IVA, aumentou as exportações líquidas entre 1% e 4% do PIB, com 95% de confiança. No longo prazo, a desvalorização fiscal foi positiva, mas os resultados só foram estatisticamente significativos a um nível de confiança de 90%. Concluiu-se, assim, que os efeitos de uma desvalorização fiscal são temporários.

Todavia, os autores argumentam que, em uma economia em desequilíbrio acentuado, com um câmbio real altamente supervalorizado, taxa de desemprego involuntário e extenso, a desvalorização fiscal poderia acelerar os ajustes necessários e ser, portanto, benéfica.

¹ MOOIJ, Ruud de; KEEN, Michael, Fiscal Devaluation and Fiscal Consolidation: The VAT In troubled times.

² O teste F não rejeitou a hipótese nula de que ambos os coeficientes sobre as alterações fiscais são zero

Os ganhos econômicos de longo prazo resultantes deste tipo de reforma tributária somente são alcançados se os agentes aceitarem arcar com algumas perdas no curto prazo (LANGOT, 2011). Também Johansson, em sua pesquisa, menciona brevemente que os efeitos de longo prazo de uma mudança da tributação podem ser confundidos com os efeitos que aparecem numa fase de transição (JOHANSSON, 2008). O preço a pagar durante a fase de transição é o encarecimento dos produtos importados. Se for relativamente possível a substituição dos produtos importados por produtos nacionais, essa transição será menos onerosa para os agentes econômicos. Por outro lado, se os produtos importados não tiverem similar nacional, a transição será mais onerosa.

No Brasil, a conjuntura econômica era muito distinta daquela dos países europeus, de modo que não se podia esperar que fossem alcançados os mesmos efeitos por eles obtidos. A economia encontrava-se próxima do nível de pleno emprego, com contenção de oferta de trabalho e demanda aquecida. Os pressupostos apontados pela OCDE para a efetividade da desvalorização fiscal não estavam presentes no Brasil: não havia alto desemprego, os salários eram crescentes e a taxa de câmbio, flutuante.

A desvalorização fiscal implementada na Europa foi neutra do ponto de vista das contas públicas, visto que a perda de arrecadação com a redução da contribuição social e com a desoneração das exportações (incidência do IVA no destino) foi compensada por um aumento do IVA de magnitude suficiente a garantir a neutralidade tributária.

Isso não ocorreu no Brasil, pois a nova contribuição - Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) - foi estabelecida em nível bem inferior ao necessário para compensar a renúncia tributária decorrente da Desoneração da Folha de salários.

Além disso, no modelo brasileiro, a tributação sobre os salários foi transferida para uma tributação sobre as receitas de vendas, com incidência cumulativa, e não para um imposto sobre o valor agregado, como adotado na Europa.

Assim, as empresas nacionais passaram a ser oneradas com um imposto "em cascata", o que não garante a desoneração completa das exportações, pois incide tributação cumulativa ao longo da cadeia exportadora.

5.2. Descrição do modelo adotado no Brasil

O artigo 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CF/88 preceitua que a seguridade social será financiada, entre outras fontes, pelas contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada. Essas contribuições incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, sobre a receita, o faturamento ou o lucro.

Alicerçada nessa previsão constitucional, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, disciplinou, em seu art. 22, a contribuição previdenciária a cargo da empresa, nos seguintes termos:

- 1) 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços;
- 2) 1%, 2% ou 3% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, destinado ao financiamento da concessão de aposentadoria especial decorrente dos riscos ambientais do trabalho - RAT. A aplicação da alíquota se dá conforme a gravidade do risco;
- 3) 20% sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, aos contribuintes individuais que lhe prestem serviços; e
- 4) 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

No contexto da crise financeira internacional de 2008 e do Plano Brasil Maior, foi editada a MP nº 540, de 02 de agosto de 2011 que, dentre diversos mecanismos que visavam a promoção da competitividade da indústria doméstica, da geração de emprego e renda, instituiu a "Desoneração da Folha de Pagamentos".

Essa medida foi operacionalizada por meio da criação da Contribuição Patronal sobre a Receita Bruta – CPRB, que consiste na aplicação de uma alíquota sobre o valor da receita bruta, em substituição à regra geral da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (contribuição sobre os salários).

Inicialmente, a medida foi aplicada para as empresas que prestam os serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC, que passaram a contribuir a uma alíquota de 2,5% sobre o valor de sua receita bruta; e para as empresas industriais do setor de couros, calçados, têxtil e móveis, cujos produtos foram listados na medida provisória, conforme a classificação da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, que passaram a contribuir a uma alíquota de 1,5% sobre o valor de sua receita bruta.

Cabe ressaltar que a substituição da cota patronal é relativa somente às parcelas dos itens 1) e 3) supracitados. As empresas beneficiadas com a Desoneração da Folha continuaram com a obrigatoriedade de recolher o percentual de 1, 2 ou 3% correspondente ao RAT e ao percentual de 15% sobre o valor da fatura no caso de prestação de serviços por cooperado.

O benefício fiscal tinha caráter temporário e vigeria até 31 de dezembro de 2012. Porém, a MP nº 540/11 foi convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, já com algumas modificações: sua vigência foi estendida até 31 de dezembro de 2014, novos produtos foram incluídos e alguns foram excluídos.

A política da Desoneração da Folha foi criada para atenuar a carga tributária dos grupos de contribuintes especificados na lei, conforme critérios como atividade exercida ou tipo de produto e aumentar, inicialmente, a competitividade de alguns setores industriais, mais expostos à concorrência externa e ao setor de tecnologia da informação. Entretanto, a medida foi sendo ampliada gradativamente mediante a edição de diversas medidas provisórias que incluíram outros setores e/ou produtos.

O Anexo Único - Principais alterações promovidas na legislação e justificativas mostra um breve histórico das modificações realizadas na sistemática da Desoneração da Folha, com alguns trechos das exposições de motivos das medidas provisórias. Esse resumo permite observar como a ampliação da medida se deu de forma tão intensa, em um espaço de tempo tão curto e com justificativas em resultados nada concretos.

Atualmente, a CPRB consiste na aplicação de uma alíquota *ad valorem*, de 1% ou 2% sobre a receita bruta, a depender da atividade, do setor econômico, conforme a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE ou do produto fabricado, conforme a Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. Tem caráter obrigatório, e abrange os seguintes contribuintes:

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

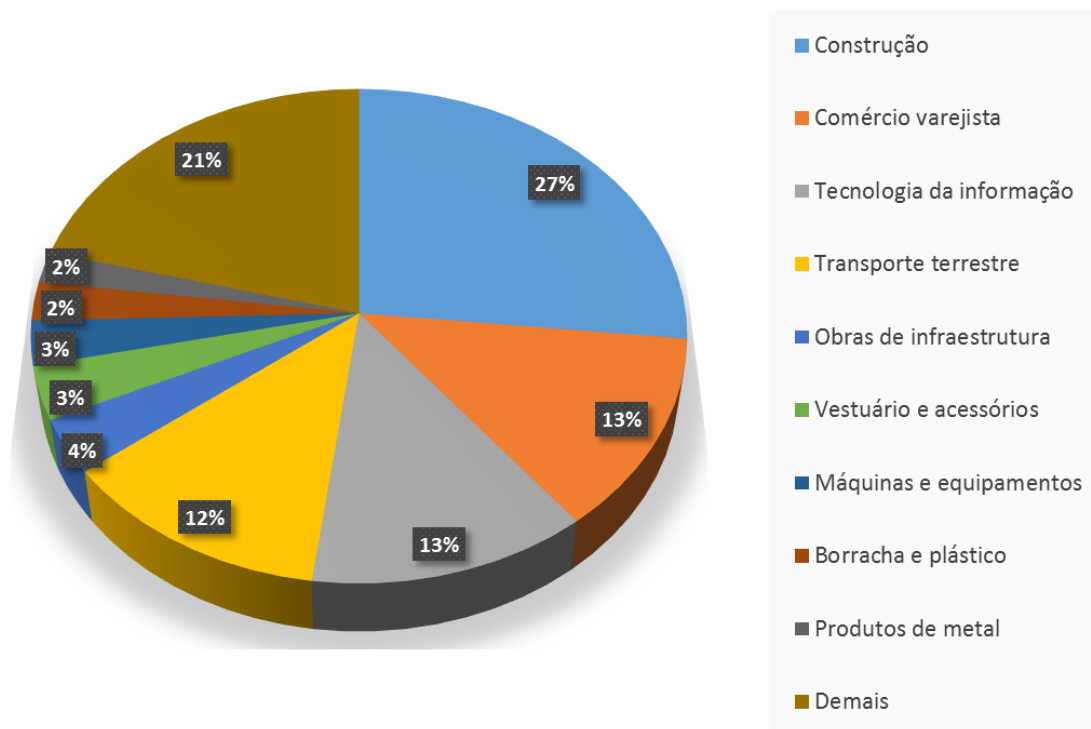
Os contribuintes que se encontram nas situações (i) e (ii) descritas acima, que auferirem receitas decorrente de outras atividades e/ou de outros produtos não elencados na Lei nº 12.546/2011, deverão continuar a apurar a contribuição previdenciária patronal com base na folha de salários e realizar o recolhimento proporcionalmente ao montante de sua receita total (§ 1º do art. 9º). Ou seja, a substituição da contribuição patronal pela CPRB nem sempre é total.

A Desoneração da Folha beneficia 85 mil contribuintes, abrangendo 56 setores da economia. Os principais setores são:

- Tecnologia da Informação
- *Call center*
- Setor hoteleiro
- Transporte (rodo, metro, ferro, aéreo, marítimo)
- Construção Civil e obras de infraestrutura
- Comércio varejista
- Indústria: alimentos, máquinas, autopeças, produtos minerais, borracha, têxtil, vestuário, móveis, farmacêutico, celulose, produtos químicos e couros.

De acordo com o Gráfico 01, 53% da composição setorial de contribuintes está distribuída em apenas três atividades. A maior concentração de beneficiários está no setor de construção com 22.601 empresas (27%). As atividades de Comércio varejista e Tecnologia da informação aparecem em seguida, com 13% de participação, 10.831 e 10.761 contribuintes, respectivamente.

Gráfico 01 – Composição setorial dos contribuintes



Fonte: Sistemas informatizados da RFB

Em 31 de agosto de 2015, foi realizada uma nova alteração no modelo da Desoneração da Folha, motivada pela necessidade de aumentar a arrecadação, no contexto do ajuste fiscal para recuperação das contas públicas. A Lei nº 13.161, de 2015 foi resultado da apreciação do PL nº 863/2015, cuja proposta era tornar o benefício facultativo e aumentar as atuais alíquotas da CPRB de 1% e 2% para 2,5% e 4,5%, respectivamente.

Durante a tramitação dessa proposta no Congresso Nacional, diversas emendas parlamentares alteraram o seu conteúdo, resultando na aprovação da Lei nº 13.161/2015. Além de contemplar a facultatividade do regime e aumentar as alíquotas, a lei ampliou o número de alíquotas da CPRB, de duas para seis alíquotas diferentes. A Tabela 01 a seguir apresenta um resumo das alíquotas que passarão a vigor a partir de 1º de dezembro de 2015.

Tabela 01 – Distribuição de alíquotas – Lei nº 13.161/2015

Art. 7º e 7º-A da Lei nº 12.546/11	
4,5%	3,0%
<p>Empresas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) de tecnologia da informação (TI), de tecnologia da informação e comunicação (TIC); 2) de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados; 3) do setor hoteleiro (CNAE 5510-8/01); 4) de construção civil (CNAE 412, 432, 433 e 439); 5) de construção de obras de infraestrutura (CNAE 421, 422, 429 e 431); 	<p>Empresas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) de <i>call center</i>; 2) de transporte rodoviário coletivo de passageiros (CNAE 4921-3 e 4922-1); 3) de transporte ferroviário de passageiros (CNAE 4912-4/01 e 4912-4/02); 4) de transporte metro ferroviário de passageiros (CNAE 4912-4/03);
Art. 8º e 8º-A da Lei nº 12.546/11	
2,5%	1,5%
<p>Empresas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) fabricantes de produtos elencados no anexo I da Lei nº 12.546/2011; 2) de manutenção de aeronaves; 3) de navegação de apoios marítimo e de portuário; 4) de manutenção e reparação de embarcações; 5) de varejo, listadas no anexo. II da Lei nº 12.546/2011; 	<p>Empresas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) de transporte aéreo de carga e de serviços auxiliares ao transporte aéreo de carga; 2) de transporte aéreo de passageiros regular e de serviços auxiliares ao transporte aéreo de passageiros regular; 3) de transporte marítimo de carga e de passageiros na navegação de cabotagem; 4) de transporte marítimo de carga e de passageiros na navegação de longo curso; 5) de transporte por navegação interior de carga e de passageiros em linhas regulares; 6) de operações de carga, descarga e armazenagem de contêineres (CNAE 5212-5 e 5231-1); 7) de transporte rodoviário de cargas (CNAE 4930-2); 8) de transporte ferroviário de cargas (CNAE 4911-6); 9) jornalísticas e de radiodifusão sonora, sons e imagens (CNAE 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4); 10) que fabricam os produtos de artefatos têxteis, calçados e automóveis para transporte coletivo classificados na Tipi nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06 e 87.02;
1,0%	
<p>Empresas que fabricam produtos a base de carnes, peixes e pães classificados na TIPI nos códigos:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 02.10.1, 0210.99.00 2) 03.03, 03.04 3) 0504.00, 05.05 4) 1601.00.00, 16.02 5) 1901.20.00 Ex 01, 1905.90.90 Ex 01 e 03.02. 	
Art. 2º da Lei nº 13.161/15	
2,0%	
<p>Empresas de construção civil, grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, até o encerramento das obras:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) matriculadas no Cadastro Específico do INSS (CEI) no período de 1º de abril de 2013 a 31 de maio de 2013; 2) matriculadas no CEI de 1º de junho de 2013 a 31 de outubro de 2013, desde que a empresa tenha optado pela desoneração nesse período; 3) matriculadas no CEI de 1º de outubro de 2013 a 31 de dezembro de 2015. 	

Fonte: Elaboração Própria

5.3. Impactos da desoneração no sistema tributário

5.3.1. Arrecadação tributária

A substituição da alíquota patronal de 20% sobre a folha de salários pela CPRB provocou uma mudança na base de tributação, ocasionando uma redução da arrecadação, visto que as alíquotas da CPRB foram fixadas em um nível inferior àquele que manteria o mesmo nível de arrecadação total.

A própria Lei nº 12.546/2011 determinou que a União deve compensar o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da Desoneração da Folha. Esse dispositivo foi regulamentado pela Portaria Conjunta RFB/STN/INSS/MPS, de 28 de março de 2013, que estabeleceu os critérios, as fontes de informações, a sistemática de apuração da renúncia fiscal da medida e atribuiu a competência para realizar essa apuração à Receita Federal do Brasil - RFB.

Em cumprimento a essa portaria, a RFB apura e publica, com periodicidade mensal, os valores de renúncia decorrentes da Desoneração da Folha. Os relatórios contendo os resultados, bem como a metodologia de cálculo empregadas podem ser acessados na página de internet da RFB³. A Tabela 02 abaixo discrimina a metodologia de cálculo empregada.

Tabela 02 – Metodologia de cálculo da Desoneração da Folha

Contribuição Previdenciária Teórica [A]	Pagamentos Efetuados			Valor Renúncia [E] = [A] - [D]
	S/ Folha (GPS) [B]	S/ Faturamento (DARF) [C]	Total [D] = [B] + [C]	

[A] - Valor teórico da Contribuição Previdenciária incidente sobre a folha de salários, se não houvesse desoneração.
Massa Salarial GFIP x Alíquota de 29%.
Percentual histórico observado nos anos de 2008 a 2011 relativo ao grupo de contribuintes beneficiados, equivalente a Contribuição Previdenciária Cota do Segurado (8, 9 ou 11%), RAT (1 a 3%) e a Cota Patronal sobre o total da folha (20%).

[B] - Pagamento em GPS. Contribuição Previdenciária Cota do Segurado (8, 9 ou 11%), RAT (1 a 3%) e parcela da Cota Patronal que permaneceu sobre folha (20%). específico.

[D] - Total dos pagamentos efetuados.

[E] - Renúncia é igual à diferença entre [A] e [D]

³<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/gastos-tributarios/renuncia-fiscal-setorial>.

Os valores da renúncia da Desoneração da Folha apresentaram crescimento exponencial ao longo do tempo. Em 2012 foram apurados R\$ 3,6 bilhões, e em 2014 chegaram ao patamar expressivo de R\$ 22,1 bilhões. A Tabela 03 abaixo discrimina os valores mensais apurados da renúncia. Espera-se que em 2015 esse valor ultrapasse os R\$ 24 bilhões.

Tabela 03 – Valores mensais de renúncia fiscal da Desoneração da Folha

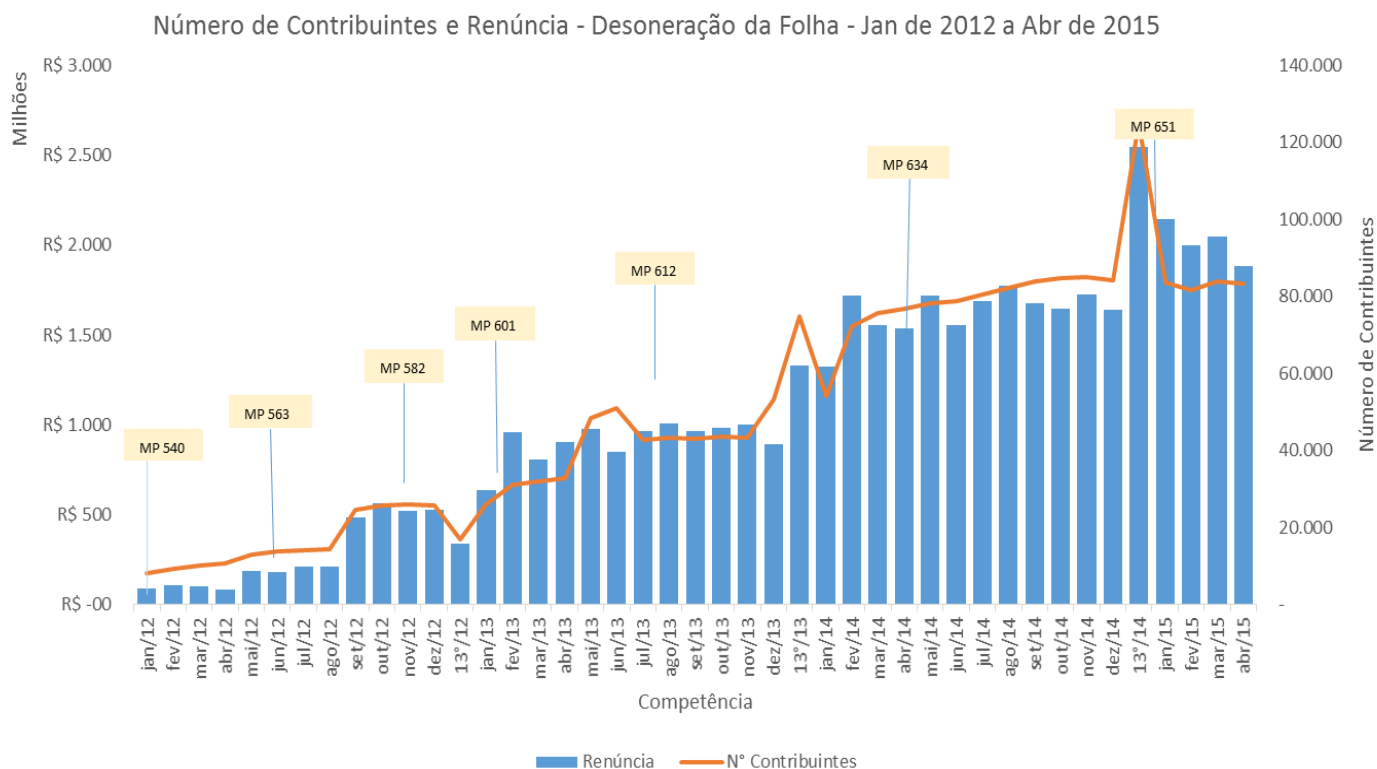
R\$ milhões

Mês	Ano			
	2012	2013	2014	2015
Janeiro	87,80	634,60	1.321,73	2.142,35
Fevereiro	111,06	961,24	1.717,58	2.002,00
Março	103,43	808,11	1.558,53	2.050,07
Abril	81,68	907,05	1.535,76	1.884,45
Maio	187,66	979,33	1.721,97	2.002,54
Junho	182,71	847,53	1.553,99	2.018,11
Julho	209,68	963,29	1.688,78	-
Agosto	214,96	1.005,96	1.776,47	-
Setembro	482,48	968,36	1.675,02	-
Outubro	561,65	984,48	1.644,62	-
Novembro	523,16	1.002,58	1.725,30	-
Dezembro	531,01	891,76	1.641,83	-
13º (*)	338,40	1.330,01	2.545,72	-
TOTAL	3.615,69	12.284,29	22.107,30	12.099,52

Fonte: Sistemas Informatizados da RFB

O Gráfico 02, a seguir, retrata a evolução do número de contribuintes e do montante da renúncia desde o início da medida até abril de 2015.

Gráfico 02 – Contribuintes beneficiados e Renúncia Fiscal - Janeiro/2012 a Abril/2015



Fonte: Sistemas Informatizados da Receita Federal

A Desoneração da Folha é uma das maiores renúncias tributárias que são acompanhadas pela Receita Federal. Fica em quarto lugar, só perdendo para o Simples Nacional, para a Zona Franca de Manaus e quase empatando com a desoneração da cesta básica.

Na atual conjuntura fiscal, a Desoneração da Folha exerce forte impacto no resultado primário fiscal, pois o montante de R\$ 24 bilhões estimado para 2015 representa quase 0,4% do PIB e chega a mais de 1,6% da arrecadação federal. Trata-se, portanto, de um gasto tributário de valor expressivo, que beneficia apenas 85 mil empresas e que representa quase 80% do déficit previsto para o orçamento de 2016.

O impacto da forte expansão da utilização de desonerações e gastos tributários no alcance das metas de resultado primário vem sendo observado desde 2012 (Anexo IV - Metas Fiscais - IV.2. Avaliação do Cumprimento das Metas do Ano Anterior - 2012⁴):

"Cabe mencionar que o Governo adotou durante o ano várias medidas para estimular a economia e reduzir os impactos da crise internacional, dentre elas, desonerações e incentivos a vários setores. Em que pese o fato de tais medidas serem necessárias a fim de se evitar perda no dinamismo da atividade econômica, elas implicaram, pelo menos no curto prazo, redução na arrecadação e aumento de despesas, o que prejudicou sobremaneira o alcance da meta cheia de resultado primário, como era almejado no início do exercício."

De acordo com o Relatório de Avaliação de Receitas e Despesas Primárias - 3º bimestre de 2015⁵, até junho, não havia sido observado retorno do superávit primário. O Projeto de Lei nº 863, convertido na Lei nº 13.161 foi apresentado como parte de um conjunto de medidas adotadas pelo Governo, visando a recuperação da arrecadação.

O aumento de arrecadação estimado para 2016 decorrente dessa alteração legislativa é de R\$ 9,3 bilhões. Além disso, com o aumento significativo da alíquota da CPRB, espera-se o retorno de grande parte dos contribuintes à sistemática do recolhimento patronal sobre folha e a diminuição do montante de renúncia fiscal.

5.3.2. Eficiência

A Desoneração da Folha, instituída pelos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, não foi uma medida adotada em caráter geral e equânime. Na concepção da medida e das inúmeras alterações posteriores, foram selecionadas atividades, produtos e setores específicos da economia para serem tratados de forma benéfica, em detrimento dos demais. Além da utilização anômala de atividades, setores e produtos, não houve um critério uniforme para inclusão dos beneficiários, o que ocasionou a inclusão quase que aleatória dos setores, sem um estudo prévio da efetividade do favor fiscal.

⁴ Disponível em http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2014/arquivos_PLDO/Anexo_IV_2_Cumprimento_Metas_Ano_Anterior.pdf . Acesso em 25/10/2015

⁵ Disponível em: <http://www.orcamentofederal.gov.br/orcamentos-anuais/orcamento-2015-2/arquivos-relatorio-avaliacao-fiscal/relatorio-4obimestre.pdf>. Acesso em 24/10/2015.

O tratamento diferenciado de setores justifica-se nos casos onde busca corrigir ou mitigar falhas de mercado ou quando pretende promover setores com externalidades positivas, como pesquisa e desenvolvimento ou relacionados a preservação do meio ambiente.

As justificativas para a inclusão dos setores e/ou atividades no benefício, apresentadas nas diversas exposições de motivos das medidas provisórias, fazem supor que a escolha não foi pautada por nenhum dos critérios retro citados, alcançando inclusive setores que estavam próximos do pleno emprego.

Os produtos contemplados pela medida também recebem tratamento diferenciado. A identificação dos produtos se dá pela Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, classificados conforme os códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. Os códigos são estruturados em capítulos, posição, subposição, item e subitem. Em alguns casos, a desoneração foi estendida a todos os produtos de um mesmo capítulo. Em outros, somente a alguns produtos desdobrados ao nível de subitem, o que implica dizer que os demais produtos do mesmo capítulo não foram contemplados.

A título exemplificativo, segue Tabela 04 com produtos do capítulo 82, em que alguns deles foram contemplados pela medida e outros não, embora haja alguma similaridade entre eles.

Tabela 04 – Seleção de artigos contemplados e não contemplados dentro da NCM 82

Contemplados pelo Art. 8º		Não Contemplados	
NCM	Descrição	NCM	Descrição
82.01.40.00	Machado	82.11.91.00	Facas de mesa
82.03.20.10	Alicates	82.11.93.10	Podadeiras
82.03.40.00	Corta tubos	82.12.10.10	Navalhas
82.04.11.00	Chave de porca	82.13.00.00	Tesouras
82.05.20.00	Martelos	82.14.10.00	Espátulas
83.01.10.00	Cadeados	82.15.10.00	Colheres, garfos, etc.

Fonte: Secretaria de Política Econômica – SPE

Tal discriminação injustificada gera ineficiência econômica, pois interfere na alocação ótima dos recursos realizada pelas forças de mercado. Na medida em que alivia a tributação somente para determinados setores, penalizando os demais, as decisões de onde, quando e o quanto investir ou contratar são distorcidas e os recursos acabam sendo direcionados para outras áreas que não apresentam o mesmo retorno econômico para a sociedade se estivessem sendo empregados eficientemente.

5.3.3. Equidade

A Desoneração da Folha, nos moldes em que foi implementada, restringiu-se a poucos contribuintes e apresenta-se como uma grave violação à equidade, ao princípio da capacidade contributiva e de justiça fiscal.

Quando se olha para a economia como um todo, apenas uma fração foi beneficiada, a um grande custo para os cofres públicos (R\$ 22 bilhões em 2014), que acaba sendo suportado pelo resto da sociedade. A Tabela 05 abaixo mostra que a medida se restringe a um grupo de aproximadamente 84 mil contribuintes, representando 1,7% do total de contribuintes, uma ínfima parcela das mais de 5 milhões de empresas do Brasil.

A discriminação também é observada no que tange ao emprego, pois os beneficiários da medida representam apenas 15,8% do total de vínculos empregatícios do país, e 20,1% da massa salarial. Além disso, as empresas beneficiadas representam 18,8% do total da receita bruta e participam com 6,9% das exportações, apenas.

Tabela 05 – Indicadores da Desoneração da Folha - 2013

INDICADORES	DES. FOLHA [A]	TOTAL [B]	[A] / [B] (%)
Nº CONTRIBUINTES (Mil)	84	5.074	1,66
Nº VÍNCULOS (Mil)	8.534	53.782	15,87
MASSA SALARIAL (R\$ Milhões)	16.996	84.161	20,19
RECEITA BRUTA (R\$ Milhões)	1.601.852	8.482.697	18,88
EXPORTAÇÃO (R\$ Milhões)	30.019	432.482	6,94

[A] Dados referem-se aos contribuintes beneficiados pela Desoneração da Folha

[B] Dados referem-se ao total dos contribuintes

Fonte: Sistemas Informatizados da Receita Federal

A violação da equidade também pode ser observada entre os contribuintes beneficiados de um mesmo setor. Na análise de um único setor, as empresas que são intensivas em capital ou que apresentam uma relação folha/faturamento menor, são menos beneficiadas ou até mesmo prejudicadas com o aumento de carga. Isto porque a Desoneração da Folha consistiu na troca da contribuição previdenciária sobre a folha de salários por uma contribuição incidente sobre o faturamento. Para uma parcela significativa de contribuintes, aproximadamente 27 mil contribuintes, 32% dos abrangidos pela medida, essa troca resultou em um aumento de carga tributária, um ônus a mais.

Além disso, o financiamento da previdência social por meio da tributação do consumo causa um problema de justiça fiscal, ao obrigar os contribuintes mais pobres a contribuir para seu custeio, sem que, muitas vezes, estejam ao abrigo de sua proteção.

Sobre o tema, Paiva e Ansiliero (2009, p. 25) discorrem:

[...]

Pode-se apresentar, assim, a segunda consequência da desoneração da contribuição previdenciária patronal sobre a folha, compensada com algum tributo incidente [...] sobre o consumo: as famílias mais pobres do país participem crescentemente do financiamento da previdência social sem que, em grande parte dos casos, venham a ter o direito de receber qualquer benefício do sistema previdenciário. Ora, a utilização de impostos ou contribuições sobre a folha de pagamentos, como lembra Kesselman (1995), reflete um desejo de "confinar o custo do programa (previdenciário) àqueles que dele se beneficiarão, bem como limitar os benefícios àqueles que trabalham". Desonerar a folha é inverter essa lógica e fazer com que pessoas que não receberão benefícios previdenciários passem, crescentemente, a contribuir para seu financiamento.(Grifo nosso).

5.3.4. Aumento da Regressividade

A instituição da CPRB tornou o nosso sistema tributário - sobrecarregado de tributos que incidem sobre o consumo: ISS, ICMS, IPI e PIS/COFINS - mais regressivo. Por se tratar de um tributo indireto e incidente sobre o consumo, também atinge mais os pobres do que os ricos. Isso ocorre porque as pessoas que têm renda elevada dedicam uma pequena parte desta ao consumo, em comparação com as pessoas que possuem uma renda mais baixa. Assim, a CPRB onera mais que proporcionalmente o consumo das pessoas de menor renda do que onera o consumo das pessoas que se encontram nos extratos superiores de renda.

Ainda quanto à regressividade, insta salientar que a opção por tributar o consumo pode ser a mais eficiente sob o ponto de vista arrecadatório e a mais simples de se implementar, porém, ao mesmo, coloca em risco a sustentabilidade do Regime Geral de Previdência Social -RGPS e dificulta a distribuição de renda.

5.3.5. Tributação em Cascata

Diferentemente da desoneração praticada em alguns países europeus após a crise de 2008/2009, quando o imposto sobre a folha de salários foi substituído por um imposto sobre o valor agregado (IVA) não incidente sobre as exportações, no Brasil, embora se tenha buscado isentar as exportações, a CPRB foi instituída e cobrada em uma sistemática cumulativa. A CPRB incide sobre o faturamento das empresas, em todas as etapas da cadeia e como não admite apurar crédito sobre a contribuição suportada nas aquisições de insumos produtivos, causa incidência "em cascata", do tributo sobre ele mesmo.

A tributação cumulativa gera sérios prejuízos a atividade econômica, na medida em que produz um gravame excessivo maior que a tributação sobre valor agregado. O efeito da cumulatividade reduz a eficiência da tributação e inflige aos contribuintes uma perda de bem-estar maior que a necessária para gerar um determinado nível de arrecadação.

Além disso, afeta a decisão da estrutura ótima de produção das empresas, dado que a tributação em cascata força os contribuintes a verticalizar sua produção, passando a realizar mais etapas da cadeia dentro da própria empresa, mesmo com perda de eficiência econômica.

5.3.6. Complexidade do Sistema Tributário

Um sistema tributário mais simples reduz os custos gerais das empresas. As empresas multinacionais são atraídas por sistemas tributários mais estáveis e previsíveis. A complexidade de um sistema tributário pode até ser prejudicial para o crescimento econômico, pois onera as empresas com custos adicionais de auditoria e conformidade, recursos que poderiam ser direcionados para atividades produtivas (JOHANSSON, 2008).

A Desoneração da Folha realizada no Brasil tornou ainda mais complexo o cumprimento das obrigações tributárias por parte do empregador. Ademais, as constantes mudanças normativas impedem que empresas possam fazer planejamentos seguros sobre seus custos com o trabalho no futuro, o que certamente desestimula investimentos de empresas estrangeiras.

Parcela do aumento de complexidade do sistema tributário se deu pela simples instituição da CPRB, que de fato foi a **criação de um novo tributo**, com fatos geradores novos, bases de incidência distinta e duas alíquotas aplicáveis.

Não houve a eliminação da tributação sobre a folha de salários, os contribuintes permaneceram obrigados a realizar a apuração e retenção da cota do seguro da contribuição previdenciária, a fazer os recolhimentos relativos aos Terceiros (contribuições para o sistema “S”, etc.), e preencher e entregar Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

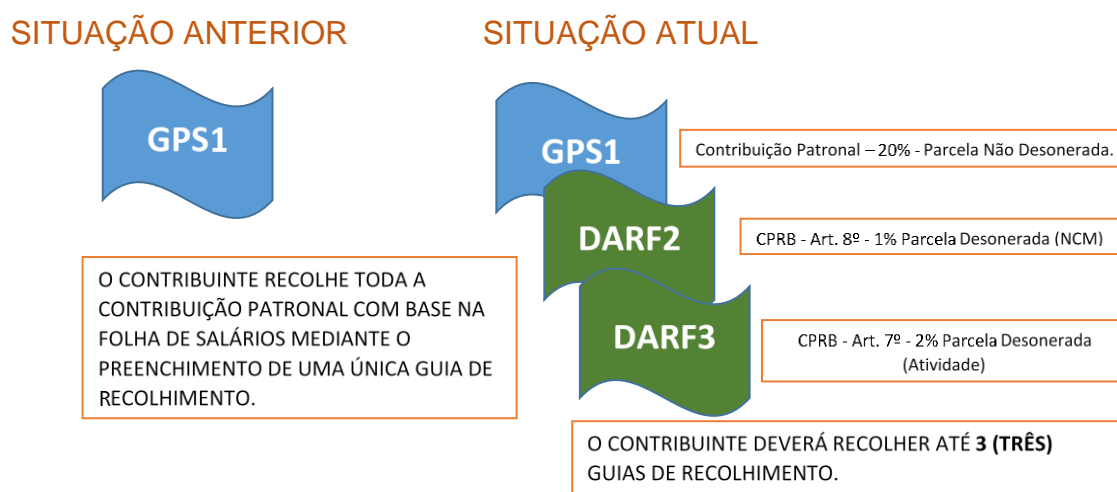
A diversidade das hipóteses de incidência do novo tributo – a CPRB – também introduziu mais complexidade ao sistema tributário, pois obriga os contribuintes a **segregar suas receitas** por tipo de atividade, por produto (discriminado pelos códigos da NCM) e pela classificação da CNAE, para saberem se estão sujeitos aos novos tributos e, caso estejam, para apurar o valor da base de cálculo da CPRB.

Além disso, a Desoneração da Folha criou hipóteses onde a **incidência da contribuição previdenciária se dá com base mista**, parte sobre faturamento e parte sobre folha de salários. É comum que os contribuintes atuem na economia de forma diversificada, e, por exemplo, produzam uma gama variada de produtos, ou atuem em mais de uma atividade.

Nos casos em que parte das receitas auferidas estão contempladas pela Desoneração da Folha e parte não está, os contribuintes devem recolher tanto a CPRB quanto a contribuição patronal sobre salários, de acordo com a proporção entre as receitas beneficiadas e não beneficiadas pela medida. Esses contribuintes devem segregar receitas, proporcionalizar as receitas e a massa salarial, apurar e pagar contribuição previdenciária sobre salários e sobre faturamento.

A Figura 01 ilustra a complexidade do regime atual decorrente da existência de várias hipóteses de incidência. Na sistemática anterior, a contribuição previdenciária era apurada à alíquota de 20% sobre a folha de salários e o recolhimento era feito com base no preenchimento de uma única Guia da Previdência Social - GPS. Na sistemática atual, as hipóteses previstas nos art. 7º e 8º da Lei nº 12.546/11 devem ser recolhidas por meio de um Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF, com a ressalva de que cada hipótese possui um código de receita específico.

Figura 1 – Complexidade do regime atual



Fonte: Elaboração própria

Considere, por exemplo, o caso hipotético de uma empresa do setor de tecnologia, cuja atividade é desonerada e também auferir receitas decorrentes da venda de produtos alcançados pela desoneração, enquanto outra parte de suas receitas (atividade/produto) permaneceu sob a sistemática anterior, com o recolhimento com base na folha de salários.

Para a apuração correta dos valores a serem recolhidos, a empresa deve segregar as receitas e proporcionalizar o custo da mão de obra conforme a atividade ou o produto (NCM). O pagamento deve ser feito por meio de uma GPS, para o recolhimento com base na folha de salários (20%), e dois DARFs distintos: um em decorrência da atividade que exerce (art. 7º), à alíquota de 2%, e outro em decorrência dos produtos que fabrica (art. 8º), tributados à alíquota de 1%.

O aumento de custos e a perda da eficiência decorrentes da complexidade administrativa inerente à desoneração tendem a ser obscurecidos pela vantagem fiscal que o programa oferece.

5.3.7. Insegurança jurídica e contencioso

Na sistemática atual de tributação da contribuição previdenciária, um dos principais aspectos ensejadores de questionamentos quanto à aplicabilidade da legislação é a existência de diversos critérios para o enquadramento do contribuinte no benefício: por atividade, por CNAE e por produto.

Quanto à atividade desenvolvida pela empresa, por exemplo, é preciso avaliar se ela se enquadra nos conceitos de serviços do art. 14, §§4º e 5º da Lei nº 11.774, de 2008; ou em um dos códigos CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas mencionados nos incisos II a VII do art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011; ou ainda nas atividades descritas no §3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011. Ressalte-se que alguns dos códigos CNAE beneficiados na lei estão especificados por grupos, outros em classes e outros em subclasses, ocorrendo a mesma diferenciação de tratamento dados aos produtos. Além disso, para empresas que exercem mais de uma atividade, a CNAE que deve ser considerada é a da atividade principal, cujo conceito tem recebido interpretações divergentes.

Dúvidas quanto à classificação de um produto em um ou outro código NCM são muito comuns, não só para fins de incidência de tributos sobre o comércio exterior - Imposto de Importação e Imposto sobre produtos industrializados - como também para o seu enquadramento ou não no benefício da Desoneração da Folha. A lista de produtos desonerados pela Lei nº 12.546, de 2011 foi alterada diversas vezes. Em algumas delas, diretamente no Anexo I, outras, ao longo do texto da lei, dificultando a aplicação das regras.

Essa complexidade, indubitavelmente, gera insegurança jurídica e, independente da robustez do sistema contábil da empresa, a interpretação legal da medida pode, em alguns casos, gerar litígios e aumentar a judicialização de alguns setores, com prejuízo para todos.

Um agravante dessa situação foram as constantes alterações legislativas sofridas no decorrer da implantação da Desoneração da Folha. Mais de quatorze atos legais diferentes, contendo regras que ora introduziram, ora excluía atividades, produtos e setores CNAEs da sistemática da Desoneração da Folha, alteravam suas alíquotas e modificavam a base de cálculo.

Além disso, houve casos extremos, duas Medidas Provisórias editadas sobre o tema (MP nº 601/2012 e 612/2013) obrigavam vários contribuintes a realizar recolhimentos pela nova sistemática (CPRB), entraram em vigor e produziram efeitos. Porém, durante a tramitação no Congresso Nacional, tiveram o prazo de vigência expirado, deixando assim, um vácuo legal temporal, que só depois um mês e meio veio a ser disciplinado por outro ato legal (edição da Lei nº 12.844/2013).

Nesse ínterim, os contribuintes foram expostos a uma insegurança jurídica enorme, e ficaram sem saber como deveriam realizar o recolhimento de suas contribuições previdenciárias, se sobre folha de salários ou sobre o faturamento.

5.3.8. Custo administrativo

Como qualquer outro incentivo fiscal, a Desoneração da Folha de pagamentos tem um custo inerente à administração e controle do sistema. No caso em tela, a tributação em duas bases de incidência distintas (folha e faturamento) torna a atividade de fiscalização da contribuição previdenciária ineficiente, pois a complexidade da mensuração da base de cálculo aumenta significativamente.

A contribuição baseada no faturamento apresenta maior probabilidade de sonegação frente à contribuição patronal sobre a folha de pagamentos, pois esta última dispõe de outros meios de controle, além da informação direta ao fisco por parte empresas. A necessidade de se informar dados relacionados a emprego e renda a outros órgãos públicos permite o cruzamento de informações e a existência de controle por parte dos próprios funcionários (registro em carteira de trabalho, FGTS etc.) facilita o trabalho da fiscalização tributária.

Dessa forma, a receita bruta como base de cálculo dá maior margem para o contribuinte escapar artificialmente da tributação e abusar da forma de tributação, fato já identificado pela Receita Federal do Brasil, no curso de fiscalizações realizadas.

A criação do novo tributo, a CPRB, também causou impacto na burocracia administrativo-tributária. Tornou-se necessário criar novas obrigações tributárias acessórias e modificar algumas já existentes, de forma a viabilizar a demonstração da apuração do novo tributo por parte dos contribuintes, mantendo-se adequados os controles dos créditos tributários. Entre os impactos observados, podem-se citar:

- ✓ Criação de um bloco específico na Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Sociais (EFD-Contribuições), contendo mais de 50 campos específicos para captar as informações sobre a apuração da CPRB;
- ✓ Obrigação de segregar as receitas por tipo de atividade exercida ou por NCM de produto, nos casos em que há incidência parcial da CPRB e da Contribuição Patronal sobre folha de salários;
- ✓ Regras particulares para o cálculo da composição da base de cálculo;
- ✓ Necessidade de um novo controle de crédito das contribuições previdenciárias;
- ✓ Desconsideração dos relatórios e das Guias da Previdência Social geradas pelo Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - Sefip;
- ✓ Informação da CPRB na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);
- ✓ Definição da base de incidência obra por obra, a depender da matrícula no Cadastro Específico do INSS - CEI da obra, no caso das empresas de construção civil, além da revisão dos contratos administrativos realizados com o poder público.

Verifica-se, assim, que a apuração da contribuição está mais complexa, fato que implica em custos adicionais para controle e administração do sistema tributário.

Por parte dos contribuintes, a introdução de um novo tributo também acarreta aumento dos custos administrativos. Dada a complexidade das regras da Desoneração da Folha, a empresa precisa dispender mais recursos para cumprir corretamente as obrigações tributárias, apurar e recolher os tributos devidos, preencher e enviar as informações das declarações.

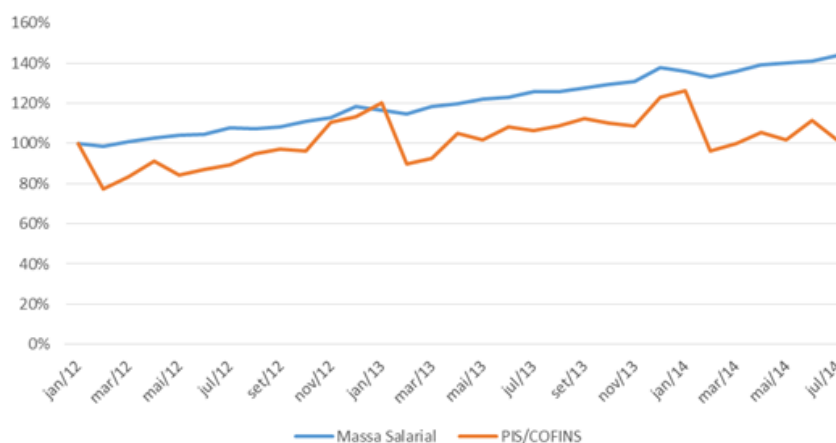
5.3.9. Desequilíbrio no Financiamento dos Benefícios Previdenciários

A Previdência Social no Brasil foi organizada como um regime solidário de repartição, em que a arrecadação atual das contribuições financia as aposentadorias presentes, futuras e outros direitos, como o auxílio doença e as pensões.

A utilização da receita auferida como base de incidência da contribuição previdenciária dissociou parcialmente o nível de arrecadação previdenciária do volume da massa salarial. Com isso, quebra-se em parte o vínculo que existe entre as contribuições previdenciárias, baseadas na massa salarial, com os benefícios previdenciários, que são atrelados ao salário. O custeio da previdência social passa a depender de duas variáveis diferentes e fica mais sujeito ao ritmo da atividade econômica do país. Isso porque não existe uma relação direta entre o comportamento da massa salarial e o nível de produção e pelo fato de este ser o próprio condutor do cenário econômico.

O Gráfico 03 retrata a variação percentual da arrecadação do PIS/COFINS e da massa salarial, desde o mês de janeiro de 2012 até julho de 2014, do grupo de contribuintes que faziam parte da Desoneração da Folha de pagamentos em julho de 2014. Não obstante os valores nele expressos não representem a evolução na arrecadação da CPRB, mas sim a de outro tributo com base de incidência semelhante (PIS/COFINS), nota-se uma tendência de superioridade do nível de crescimento da massa salarial em relação à arrecadação do PIS/COFINS, que depende do faturamento das empresas e que, em última análise, tem forte correlação com o nível de produção da economia (PIB).

Gráfico 03 –Evolução da Massa Salarial e da Arrecadação de PIS/COFINS



Fonte: Sistemas informatizados da Receita Federal

Abaixo, o Gráfico 04 demonstra a evolução da massa salarial média, da arrecadação previdenciária e da renúncia dos contribuintes sujeitos à CPRB.

Gráfico 04 – Massa Salarial x Arrecadação x Renúncia – 2011 a 2014



Fonte: Sistemas informatizados da Receita Federal

Observa-se que no período de 2011 a 2014, enquanto a massa salarial média cresceu 42%, de 12,6 bilhões para 17,9 bilhões, a arrecadação dos contribuintes sujeitos à CPRB cresceu apenas 4,3%, ou seja, aproximadamente dez vezes menos.

Em um cenário macroeconômico com forte expansão da massa salarial e baixo crescimento do PIB, o valor arrecadado a título de contribuições previdenciárias, que deveria estar diretamente relacionado ao volume da massa salarial, será menor que o necessário para de cobrir os gastos com os benefícios previdenciários, como as aposentadorias, impactando de forma significativa o orçamento da Seguridade Social no longo prazo.

O descasamento da base de incidência da arrecadação e da base de cálculo dos benefícios (massa salarial x salários), também provoca desequilíbrios no curto prazo, pois os benefícios previdenciários que não dependem de uma carência longa, como salário-maternidade, auxílio-acidente e auxílio-doença, também são financiados pela Contribuição Previdenciária.

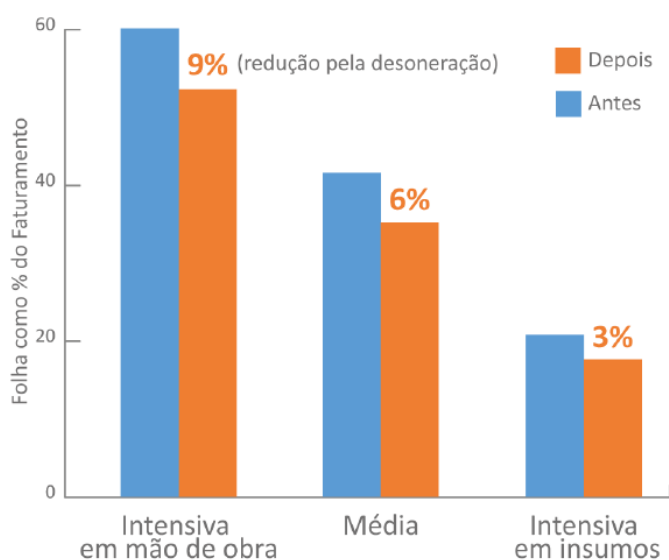
Além disso, considerando-se o atual nível de alíquotas e contribuintes da CPRB, caso essa tendência de aumento da massa salarial em relação ao PIB permaneça nos próximos anos, o valor do gasto tributário com a Desoneração da Folha pode aumentar consideravelmente.

5.3.10. Distorção causada pelas alíquotas adotadas

Os setores da economia podem ser classificados como intensivos em trabalho e não intensivos em trabalho (intensivos em capital). Com base nas Contas Nacionais do IBGE, consideram-se como intensivos em capital os setores para os quais o excedente operacional bruto (“i.e. lucro bruto”) é maior do que a remuneração do trabalho e intensivos em trabalho aqueles em que ocorre o inverso. Isso equivale a dizer, aproximadamente, que firmas intensivas em mão-de-obra são aquelas em que a participação deste fator na produção é superior a 50% dos custos totais (ou valor adicionado).

Essa diferença pode ser significativa, podendo exceder 5% do faturamento comparando-se atividades mais intensivas em mão-de-obra com aquelas mais intensivas em capital. Evidentemente, isso sugere que a desoneração não tende a incentivar o investimento, motor no médio prazo do crescimento acelerado da economia. O Gráfico 05 demonstra como a Desoneração da Folha afetou diferentemente os diversos setores da economia.

Gráfico 05 – Custo da mão de obra como proporção do faturamento de diferentes empresas antes e depois da desoneração



Fonte: Sistemas informatizados da Receita Federal

As alíquotas de 1% e 2%, previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546 de 2011, foram elaboradas em um nível suficiente para diminuir a carga tributária dos contribuintes sujeitos à CPRB. Todavia, essa medida beneficia mais aqueles contribuintes que são intensivos em mão-de-obra, ou seja, aqueles contribuintes em que o montante da folha salarial é relativamente mais expressivo que a receita bruta auferida. Desconsiderando os casos excepcionais, a alíquota de 1%, definida no art. 8º da Lei nº 12.546 de 2011, desonera todos os contribuintes que possuem uma folha salarial maior ou igual a 5% da “Receita Bruta” - base de cálculo da CPRB. Já no caso da alíquota de 2%, estão desonerados os contribuintes com folha salarial maior ou igual a 10% da receita bruta.

Em uma outra abordagem, mais detalhada, a receita bruta de uma firma pode ser expressa por:

$$RB = C + L, \text{ em que "C" são os custos totais e "L" o lucro.}$$

Podemos expressar o lucro como um percentual do custo total, ou seja:

$$L = m \cdot C, \text{ em que } m \text{ é o } \textit{markup} \text{ da firma.}$$

Assim: $RB = C (1 + m)$

Já o custo total pode ser desdobrado em folha de salários (FP) e outros custos (OC):

$$C = FP + OC$$

Expressando a folha de pagamento como um percentual “s” sobre os custos totais:

$$FP = s \cdot C$$

Assim: $RB = (FP / s) (1 + m)$

Considerando “Cpa” como a contribuição patronal sobre a folha de salários e “CPRB” como a contribuição patronal sobre a receita bruta, temos:

$$Cpa = 0,2 FP$$

$$CPRB = a RB, \text{ em que "a" é a alíquota da CPRB}$$

Portanto, para que as duas contribuições sejam equivalentes, devemos ter:

$$Cpa = CPRB$$

$$0,2 FP = a (FP / s) (1 + m), \text{ ou seja:}$$

$$s = 5 a (1 + m)$$

Na situação atual, temos duas alíquotas da CPRB (1% e 2%). Portanto, se considerarmos “m” (margem de lucro) igual a 20%, com “a” (alíquota) igual a 1%, para qualquer empresa em que FP (folha de salários) seja maior do que 6% do custo total, haverá desoneração com a CPRB. Este número aumenta para 12% no caso da alíquota de 2% da CPRB.

A adoção das alíquotas retro citadas colocou na mesma situação empresas com intensidades de mão-de-obra diferentes, provocando distorções nos níveis de arrecadação previdenciária de cada setor. Em julho de 2014, dos 80.249 contribuintes integrantes da Desoneração da Folha, 24.384 empresas tiveram sua carga tributária aumentada.

A Tabela06 demonstra a razão “arrecadação pela massa salarial”, antes e depois da vigência da Desoneração da Folha de pagamentos, por CNAE. Os dados referem-se aos contribuintes que recolheram a CPRB em setembro de 2014 e os setores econômicos representam aproximadamente 70% do total de vínculos dos beneficiários da CPRB. Percebe-se que a desoneração, além de substancial, foi muito discrepante entre os setores econômicos, com queda da razão “arrecadação / massa salarial”, entre 2011 e 2014, variando de 2,4 a 10,8 pontos percentuais.

Tabela 06: Arrecadação / Massa salarial– 2011 e 2014

Código CNAE ⁽¹⁾	Arrecadação/ Massa Salarial (2011)	Arrecadação/ Massa Salarial (2014)
Transporte terrestre	30,20%	20,10%
Obras de infraestrutura	33,00%	22,80%
Comércio varejista	29,40%	23,50%
Atividades dos serviços de tecnologia da informação	27,70%	16,90%
Fabricação de produtos alimentícios	28,80%	24,00%
Construção de edifícios	34,10%	23,90%
Fabricação de veículos automotores, reboques e carrocerias	30,60%	21,00%
Fabricação de máquinas e equipamentos	30,90%	21,30%
Serviços de escritório, de apoio admin. e outros serviços	28,70%	18,30%
Serviços especializados para construção	34,10%	23,40%
Fabricação de produtos de borracha e de material plástico	30,10%	22,60%
Comércio p/ atacado, exceto veículos. autom. e motocicletas	26,50%	24,00%

Obs: Os dados da tabela são referentes aos contribuintes que recolheram a CPRB em Setembro de 2014.

Os setores econômicos acima representam 69,2% do total de número de vínculos dos beneficiários da CPRB.

(1) Os códigos CNAE são aqueles identificados do estabelecimento principal.

Fonte: Informações extraídas da Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e da arrecadação de DARF. (Sistema DW).

Outro ponto importante a se considerar, são os valores das alíquotas determinados na lei. Ainda com base nos dados de setembro de 2014, observa-se, na Tabela 07, que as “alíquotas neutras”, ou seja, as alíquotas que equalizariam o benefício e não gerariam prejuízo aos cofres públicos, variam conforme o setor econômico e estão acima do nível estabelecido na Lei nº 12.546, de 2011.

Dessa forma, a diferença na forma de tratamento acima mencionada deve ser considerada na avaliação da medida, tendo em vista os objetivos iniciais perquiridos, pois essa discriminação tem potencial para distorcer o nível de preços da economia, além de prejudicar a concorrência no mercado interno.

Tabela 07– Alíquotas atuais e neutra por setor econômico

Código CNAE ⁽¹⁾	Alíquota Lei nº 12.546/2011	Alíquota Neutra
Transporte terrestre (Art. 7º - passageiros)	2,00%	5,14%
Transporte terrestre (Art. 8º - carga)	1,00%	2,08%
Obras de infra-estrutura	2,00%	3,78%
Comércio varejista	1,00%	1,51%
Serviços de escritório, de apoio administ. e outros serviços	2,00%	4,02%
Construção de edifícios	2,00%	3,70%
Atividades dos serviços de tecnologia da informação	2,00%	5,40%
Fabricação de produtos alimentícios	1,00%	1,82%
Serviços especializados para construção	2,00%	3,55%
Fabricação de máquinas e equipamentos	1,00%	2,44%
Comércio p/ atacado, exceto veíc. automotores e motocicletas	1,00%	2,39%
Atividades de sedes de empresas e de consultoria em gestão	2,00%	7,60%
Atividades de prestação de serviços de informação	2,00%	5,34%
Fabricação de veículos automotores, reboques e carrocerias	1,00%	2,05%

Obs: Os dados da tabela são referentes aos contribuintes que recolheram a CPRB em 2014. Os setores econômicos acima representam 72% do total de número de vínculos dos beneficiários da CPRB.

(1) Os códigos CNAE são aqueles identificados do estabelecimento principal.

Fonte: Informações extraídas da Guia de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e da arrecadação de DARF. (Sistemas DW e SIF).

(2) O cálculo da alíquota neutra é sensível aos contribuintes com recolhimento misto (predominante no setor industrial).

Fonte: Sistemas Informatizados da RFB

5.3.11. Emprego

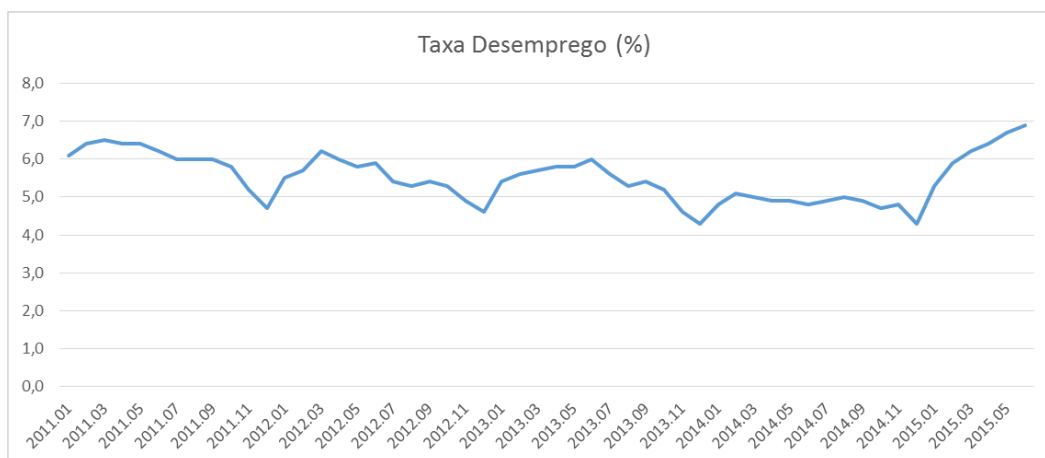
Na maioria dos países, não há uma relação forte entre o volume de contribuições sociais pagas pelos contribuintes e os benefícios recebidos por eles, o que reforça a natureza tributária das contribuições sociais: receitas públicas que, embora vinculadas à seguridade social, não se vinculam àqueles que suportaram a tributação. Por essa razão, uma redução da carga tributária das contribuições sociais não atuaria como um desestímulo ao trabalho, no que tange ao comportamento do trabalhador, pois eventuais benefícios futuros não seriam reduzidos em função da redução da contribuição atual (JOHANSSON, 2008). Nenhum efeito dessa natureza se aplica à Desoneração da Folha implementada no Brasil, já que não houve alteração da parcela que cabe ao trabalhador, mas somente da que cabe ao empregador.

A redução da tributação sobre o trabalho pode ter dois efeitos: a redução do desemprego ou o aumento das horas trabalhadas (JOHANSSON, 2008). Para avaliar os eventuais ganhos de uma reforma tributária como a promovida pela Desoneração da Folha, Langot (LANGOT, 2011) propõe um modelo teórico cuja premissa é a existência de fricção no mercado de trabalho, isto é, existe certa resistência do mercado de trabalho a se ajustar ao novo quadro de oferta de empregos. Considerando essa fricção, o efeito imediato de tal tipo de reforma tributária não é a redução do desemprego, mas o aumento das horas trabalhadas por aqueles que já estão empregados.

Essa consideração é de extrema relevância para a Desoneração da Folha implementada no Brasil, onde as taxas de desemprego, na época, não eram altas. É bem possível que os setores beneficiados pela desoneração tenham passado a exigir mais horas de trabalhos de seus empregados em vez de realizarem novas contratações, embora o objetivo da medida fosse o de estimular as contratações e não aumentar as horas trabalhadas pelos que já estão empregados.

O Gráfico 06 a seguir apresenta dados do IBGE sobre a taxa de desemprego no Brasil para o período de janeiro de 2011 a março de 2015.

Gráfico 06 – Taxa de desemprego



Fonte: Sistemas informatizados da Receita Federal

Pode-se observar que o nível de desemprego atual é semelhante ao do início da Desoneração da Folha. Uma das consequências possíveis do modelo brasileiro é a migração dos trabalhadores dos setores que não foram desonerados para os setores desonerados. Não sendo possível a contratação de novos trabalhadores (desempregados), os setores desonerados passam a absorver a mão-de-obra dos setores que não sofreram a desoneração, o que pode resultar em aumento dos salários. Os ganhos econômicos decorrentes da redução tributária sobre a folha de salários podem acabar sendo neutralizados pelo aumento dos próprios salários.

O impacto sobre o emprego figura no centro das discussões sobre os efeitos da redução da carga tributária sobre a folha de pagamento decorrente da política de Desoneração da Folha. Por isso, há na literatura vários estudos técnicos que tratam da capacidade de geração de emprego e do aumento da renda dos trabalhadores atribuídos à medida adotada no Brasil.

A realização de estudos sobre esse tema esbarra na tempestividade e qualidade da informação disponível publicamente, seja pela impossibilidade de identificação do contribuinte em razão do sigilo fiscal, por exemplo, ou mesmo pela própria origem da informação, que está sujeita a erros e distorções. Assim, autores são obrigados a utilizar ferramentas para contornar o problema, fato que pode afetar a qualidade da análise. Basicamente, podemos dividir os estudos em dois tipos, os retrospectivos e os prospectivos.

A maior parte dos textos publicados com análise retrospectiva utilizou dados em painel para um período que englobasse a ausência e a vigência do benefício a fim de comparar o efeito da medida no grupo tratamento. Essa comparação foi feita com base na utilização do método de diferenças em diferenças – dif-in-dif.

Esse método consiste na utilização de um grupo controle como um contrafactual para o grupo de tratamento, partindo da hipótese de que, com exceção da variável exógena, as variáveis endógenas do modelo atuam de forma semelhante sobre ambos os grupos, de controle e de tratamento.

Em Dallava (2014), avaliou-se o impacto da medida para os anos 2011 e 2012, para os setores de Tecnologia da Informação - TI e Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC, couro e calçados, vestuário e têxtil, hoteleiro e *call center*. O estudo foi realizado com os dados dos empregados declarados na RAIS⁶, anos 2011 e 2012, e definiu como grupo tratamento as subclasses CNAE beneficiadas pela lei, e como grupo controle, as subclasses não beneficiadas.

Em sua análise, Dallava (2014) também levou em consideração as variáveis médias de idade, escolaridade, tempo de emprego, proporção de funcionários permanentes e de trabalhadores do sexo masculino. O estudo segregou os resultados por tamanho das unidades de *clusters* criadas da seguinte maneira: micro, até 19 empregados; pequeno, de 20 a 99 empregados; médio, de 100 a 499 empregados; e grande, 500 ou mais empregados.

Quanto aos resultados, apenas as seções de CNAE relativas à TI e TIC apresentaram um aumento no número de contratação e na remuneração média com um resultado estatisticamente significativo. Para os demais setores, os efeitos da política sobre o emprego foram inócuos ou negativos, lembrando que a análise não contemplou o fato de alguns setores não terem sido incluídos na medida desde o início do ano 2012. Segue abaixo a tabela com os resultados obtidos:

⁶Relação Anual de Informações Sociais – RAIS.

Tabela 08 – Resumo dos Resultados: variável de tratamento

Secção	Total		Porte dos estabelecimentos ⁽¹⁾			
			Micro e Pequeno		Médio e Grande	
	Emprego	Salário	Emprego	Salário	Emprego	Salário
J - Informação e Comunicação	0.043*** (0.0124)	0.0233*** (0.0086)	0.0431*** (0.0132)	0.0249*** (0.0093)	0.074** (0.0322)	0.0166 (0.018)
C - Indústria de Transformação	-0.002 (0.0042)	0.0024 (0.0027)	0.0019 (0.005)	0.002 (0.0032)	-0.0203*** (0.0061)	0.0048 (0.0041)
I - Alojamento e Alimentação	-0.0651*** (0.0162)	-0.0067 (0.0088)	-0.0664*** (0.0175)	-0.0073 (0.0096)	-0.0243 (0.0381)	0.0051 (0.0133)
N - Atividades Adm. e Serviços Complem.	0.0538 (0.041)	0.0525* (0.0313)	0.0845 (0.0608)	0.0523 (0.0554)	0.0011 (0.0545)	0.0459* (0.0239)

*** p<0,01; ** p<0,05; * p<0,1

(1) Classificação a partir da faixa de tamanho dos estabelecimentos informada pela RAIS

Fonte: Dallava 2014

Em Scherer (2015), foi avaliado o impacto do benefício fiscal sobre o emprego, horas anuais trabalhadas e salários nos anos de 2011 e 2012, para a indústria de couro e calçados, setor de confecção, *call center*, TI e TIC. O modelo consistiu na utilização de dados em painel com efeitos fixos a partir de dados identificados na RAIS 2011 e 2012, ou seja, com a informação no nível da empresa, não havendo assim a necessidade de criação de *clusters*.

O trabalho retro citado definiu como grupo de tratamento as empresas dos setores beneficiados que não faziam parte do Simples Nacional e como grupo de controle as empresas dos mesmos setores analisados, mas que participaram do Simples. Isso porque a não participação no Simples serve de *proxy* para definição de quem é obrigado a participar da Desoneração da Folha.

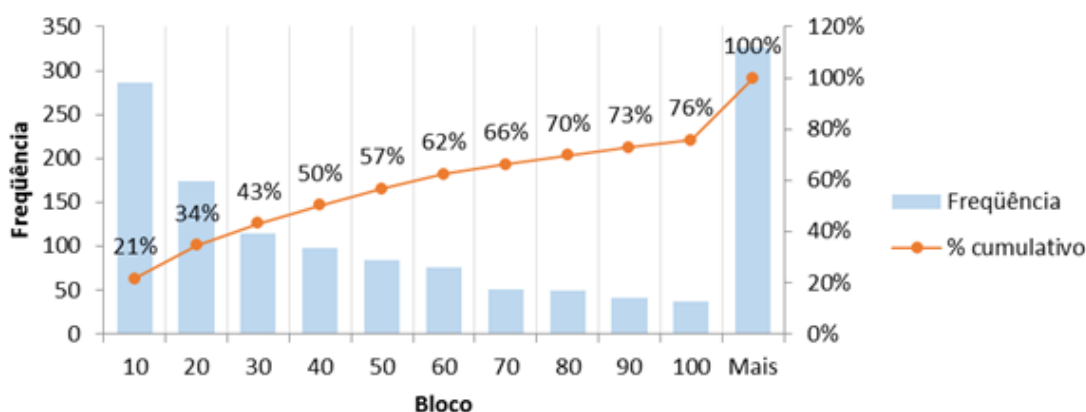
A estratégia de comparar empresas do Simples com o grupo tratamento escolhido favorece para que choques regionais ou setoriais não interfiram no resultado obtido. Além disso, o autor teve o cuidado de criar dois modelos. O primeiro abrange apenas empresas com menos de 50 vínculos empregatícios para manter uma maior uniformidade com o grupo controle e o segundo é uma versão com todas as empresas do painel equilibrado, independentemente do tamanho.

Mesmo com a utilização de dados com identificação do contribuinte, o problema da definição de um conjunto que possa ser tratado como um contrafactual para o grupo tratamento ainda pode persistir. Isso porque o limite de 50 empregados por empresa tende a selecionar as pessoas jurídicas que podem optar pelo Simples Nacional ou que estão provisoriamente fora do regime.

Essa tendência decorre do fato de o enquadramento das empresas no Simples depender de requisitos como o porte da empresa (calculado por meio de sua receita bruta), da regularidade fiscal e, em diversos casos, do contencioso administrativo. Estes requisitos são cobrados eventualmente e isso faz com que a dinâmica de exclusão e inclusão das empresas no Simples Nacional dificulte a identificação do verdadeiro regime do contribuinte. Essas migrações ocorreram intensivamente no ano de 2012, primeiro ano de vigência do aumento do limite de enquadramento para R\$ 3,6 milhões concedido pela Lei Complementar nº 139 de 2011. Logo, a análise correu o risco considerável de, em alguns casos, ter comparado Simples com Simples, especialmente diante da presunção de que, na possibilidade de escolha, o contribuinte opte pelo regime mais benéfico, caso da maioria das empresas.

Outro ponto a se destacar do modelo adotado por Scherer é que o grupo controle seria um bom contrafactual, porém apenas para uma parte não representativa dos contribuintes da folha. O histograma abaixo mostra, como exemplo, o perfil dos contribuintes que realmente fizeram parte da medida para o setor de preparação de couros e fabricação de artefatos de couro em junho de 2015.

Gráfico 07 – Histograma de distribuição das empresas beneficiadas, por faixa de número de vínculos declarados em GFIP - Setor de Couros - Junho / 2015



A partir do gráfico acima observa-se que a quantidade de contribuintes considerados na análise é de aproximadamente 57%. Entretanto, o número de vínculos do grupo representa apenas 5,8% do total do setor de couro, 4,4% do montante de renúncia e 5,7% do valor da massa salarial.

Quanto aos resultados Scherer (2015, fl. 47) resume:

“Os principais resultados sugerem que as empresas beneficiadas aumentaram o número de contratos formais em 14% a 16%, o total de horas de trabalho em 8% a 10%, e os salários em 2% a 2,3%, em relação às empresas não beneficiadas que estão no mesmo setor e de mesmo tamanho. Estes números indicam que a redução da contribuição sobre a folha de pagamento resultou na geração de emprego, no aumento da demanda de trabalho, e em um pequeno aumento dos salários em seu primeiro ano de implementação (tradução própria). ”

Os resultados obtidos com o corte de empresas com menos de 50 empregados estão tabulados a seguir:

Tabela 09– Efeitos da redução da contribuição sobre a seguridade social– Empresas com menos de 50 empregados em 2011 – Brasil – 2011/12

Dependent variable: Average employment	Mean value at baseline	Treatment	% change
Garment	10.66	1.35***	12.7%
Textile	13.10	1.23***	9.4%
Leather and shoes	13.44	4.71***	35.4%
Services	9.83	0.82***	8.3%

Dependent variable: Contracted working hours	Mean value at baseline	Treatment	% change
Garment	17,135	949.4***	5.5%
Textile	21,331	656.6**	3.1%
Leather and shoes	20,808	5,067.0***	24.35%
Services	14,709	935.5***	6.4%

Dependent variable: Average hourly wage	Mean value at baseline	Treatment	% change
Garment	4.93	0.035	0.7%
Textile	5.82	0.133**	2.3%
Leather and shoes	5.06	0.131***	2.6%
Services	11.95	0.277***	2.3%

Note: for the estimates results, see Appendix 8. *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1

Fonte: Scherer 2015.

Como se pode observar, os resultados para as empresas com menos de 50 empregados foram expressivos. Por outro lado, Scherer (2015, fl. 46) explicou que os efeitos continuam positivos, mas são mais fracos quando as grandes firmas são incluídas na análise. No estudo foi apurado um aumento de 4,6% no número de contratações decorrentes da redução da carga sobre a folha com o modelo ampliado.

Dessa forma, dada a baixa representatividade das empresas com menos de 50 salários no regime; os dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED para o período 2011-2012, que indicaram um pequeno aumento de 0,6% para os setores cobertos pela desoneração; e os resultados menos expressivos com a inclusão das empresas maiores no modelo; não é razoável uma inferência do primeiro modelo, com restrição no número de vínculos, para a totalidade de contribuintes da medida, nem uma extensão dos fortes resultados obtidos.

A Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda (SPE/MF) divulgou em uma Nota Técnica (2015)⁷ o resultado de estudos acadêmicos retrospectivos que visavam medir e isolar os efeitos da política da Desoneração da Folha sobre as principais variáveis macroeconômicas, a saber: PIB, emprego, salários, importações e exportações. Os principais resultados encontrados por esses trabalhos foram resumidos abaixo:

Tabela 10– Resultados dos estudos econométricos retrospectivos

Estudo	Metodologia	Abrangência	Resultados
FGV (2013).	Diferenças em Diferenças com Controle Sintético	MP/540 Ano: 2012	Saldo líquido empregos: +30.000 Salários: entre +1,7% e +9,2% dependendo do setor e nível ensino. Exportações: +13,6%, +14,6%, +3,8% (resp. calçados, couro, confecções). Importações: +7,5%, +1,8%, +5,4% (idem)
FGV (2014a).	Diferenças em Diferenças com Controle Sintético	MP/563 e Lei 12.715 Ano: dez/2013.	Saldo líquido empregos: +131.000 Salários: 0 (não houve impacto significativo) Exportações: 0 (não houve impacto significativo) Importações: 0 (não houve impacto significativo)
FGV (2014b).	Diferenças em Diferenças com Controle Sintético	12 Setores Selecionados ⁷ . Ano: jun/2014	Saldo líquido de empregos: +130.000 nos 8 setores industriais; -200.000 nos 4 setores de serviços; impacto final de -80.000 ⁸ . Salários: inconclusivo (aumento em 3 e redução em 9 setores) Exportações: inconclusivo (aumento em 2 setores, redução em 6 setores e nenhum efeito nos 4 setores de serviços) ⁹ Importações: inconclusivo (aumento em 4 setores, redução em 4 setores e nenhum efeito nos 4 setores de serviços) ¹⁰ .
Scherer (2015)	Diferenças em Diferenças	MP/540 Ano: 2012	Saldo de empregos n° contratos: +14% a +16%; Saldo de empregos n° horas anuais: +8% a +10%; Salários: +2% a +2,3%

Fonte: SPE.

⁷ Nota de Análise Sobre a Desoneração da Folha – SPE/MF.

Estudo da FGV, citado na Nota Técnica da SPE/MF, aponta que a política de Desoneração da Folha explica significativamente o aumento de 129 mil empregos formais em sete setores da indústria, dos doze setores considerados no estudo. Em três outros setores, o estudo não identificou impacto estatisticamente significativo da medida de desoneração sobre a oferta de emprego: Vidros e cerâmica, Tecnologia da Informação e Transportes. Este mesmo estudo, entretanto, aponta a redução de 196 mil empregos nos setores de construção civil e comércio varejista, embora esclareça que tal redução pode ter outras causas específicas destes setores. Ainda que se considere apenas os setores que tiveram aumento da oferta de empregos, o custo resultante da desoneração não justifica tal medida: uma desoneração de cerca de R\$8,96 bilhões para um ganho de 132 mil empregos.

Os estudos prospectivos, por sua vez, consistem em simulações baseadas em cenários criados que espelham a realidade da economia do Brasil. A maioria das análises desenvolvidas baseiam-se em modelos de equilíbrio geral computáveis. A Nota Técnica da SPE (2015) apresenta uma compilação dos resultados de alguns estudos analisados sob essa metodologia, constantes abaixo.

Tabela 11 – Resultados dos estudos econométricos prospectivos

Estudo	Metodologia	Abrangência	Resultados
FGV (2013).	Equilíbrio Geral Computável Estático	MP/540 - Curto Prazo.	PIB: +0,23% Emprego: +0,4% Exportações: +1,2% Importações: -0,86%
FGV (2014a).	Equilíbrio Geral Computável Estático	MP/563 e Lei 12.715 - Curto Prazo.	PIB: +0,44% Emprego: +0,74% Exportações: +2,35% Importações: -1,56%
FGV (2014b).	Equilíbrio Geral Computável Estático	12 setores Selecionados ⁵ - Curto Prazo.	PIB: +0,32% Emprego: +0,55% Exportações: +1,91% Importações: -0,94%
Silva, Paes e Ospina (2014).	Equilíbrio Geral Computável Dinâmico	Setores trabalho-intensivos (Contas Nacionais)	Alíquota de 1% e 2% sobre faturamento: efeitos pequenos de curto prazo sobre emprego e produto. Alíquota neutra: efeitos insignificantes de curto prazo sobre emprego e produto.

Fonte: SPE.

Por fim, em que pese a semelhança metodológica de vários desses estudos, não há um consenso quanto à eficiência da desoneração no estímulo ao mercado de trabalho. Espera-se que a diminuição da carga tributária realmente tenha contribuído para melhoria no mercado de trabalho, em obediência aos princípios econômicos. Porém, a quantificação do incentivo ao mercado de trabalho não é convergente e, assim, a avaliação do custo-benefício dessa medida torna-se necessária.

A Nota da SPE apresentou uma análise do custo-benefício da Desoneração da Folha com relação a geração de emprego. A partir do número de empregos criados ou mantidos, apontados pelos estudos, e de dados sobre a renúncia fiscal, discriminada por medida e por setor econômico, foi calculado o custo unitário de cada emprego. Em média, cada emprego gerado/ mantido custou mais de R\$ 60 mil para os cofres públicos, valor que corresponde a um salário de R\$ 5 mil por mês. Por fim, concluiu que o custo social da medida foi muito elevado, pois o valor de renúncia correspondente a cada emprego é 300% maior que o salário médio de admissão registrado no CAGED, que é de R\$ 1,7 mil.

5.4. Modelo alternativo

A Desoneração da Folha de Pagamento é um instrumento de financiamento de políticas públicas, entretanto, a medida possui uma série de problemas decorrentes da mudança da base de incidência, devido, principalmente, à instituição de mais um tributo complexo e com características regressivas - a CPRB.

No caso do Sistema Tributário Brasileiro, sobrecarregado de normas, a escolha de um outro instrumento mais adequado, visando à manutenção da equidade horizontal e vertical, a eficiência, a simplificação e a transparência do sistema tributário, deve ser considerada.

Partindo-se do pressuposto de que se deseja diminuir a carga tributária da folha de salários das empresas, a proposta alternativa para a forma de implementar essa desoneração seria a simples redução da alíquota patronal das empresas, definidas nos incisos I e III, do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991.

Essa redução de alíquota dever ser estendida a todos os contribuintes de forma geral, sem distinção quanto à atividade exercida ou ao objeto de produção, beneficiando, assim mais de 2 milhões de empresas nacionais.

Adotando a premissa de que a proposta alternativa não deve acarretar custos adicionais, isto é, não deve resultar em um aumento da renúncia fiscal atual, a alíquota da contribuição patronal poderia ser **reduzida de 20% para 17,5%**, sem que a arrecadação do ano 2015 fosse prejudicada, ou seja, gerando o mesmo montante de renúncia de R\$ 24 bilhões.

Apenas como paralelo, se a redução de alíquota fosse ser concedida para o mesmo grupo de empresas que hoje faz parte do regime instituído pela Lei nº 12.546/2011 e mantendo-se o mesmo nível de renúncia atual, a alíquota da contribuição previdenciária poderia ser reduzida de 20% para 9,5%.

O modelo alternativo consiste, portanto, na extinção da CPRB e na manutenção da regra geral da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos, com redução da alíquota de 20% para 17,5%.

Relativamente ao modelo atualmente vigente, o modelo alternativo apresenta diversas vantagens:

1) **Simplicidade**: o modelo alternativo propicia a eliminação de diversos fatores que fazem com que a desoneração da folha torne o sistema tributário mais complexo.

Com a extinção da CPRB, não haveria a diversidade de alíquotas incidentes sobre a receita bruta das empresas, hoje num total de seis diferentes alíquotas. Haveria uma única alíquota incidente sobre a folha de salários.

Não haveria necessidade de o contribuinte segregar as receitas por tipo de atividade, por produto e por CNAE para apurar a base de cálculo do tributo. Também não haveria incidência em base mista, parte sobre o faturamento e parte sobre a folha de salários. Desse modo, o recolhimento da contribuição previdenciária voltaria à sistemática anterior à instituição da desoneração da folha, por meio de uma única Guia da Previdência Social - GPS.

2) **Maior neutralidade e eficiência**: a redução da alíquota atualmente vigente (20%) seria estendida a todos os contribuintes, de forma que não seria dado tratamento privilegiado a determinado setor ou produto em detrimento de outro. Reduzindo, assim, a ineficiência e a iniquidade decorrentes da concessão do benefício para uma parcela restrita da sociedade e sem critérios justificáveis para o tratamento diferenciado entre setores e produtos, promovendo a alocação eficiente de recursos na economia.

3) **Eliminação da regressividade e da cumulatividade:** com a extinção da CPRB, deixaria de existir um tributo incidente em cascata e sobre o consumo, que acaba por onerar mais as empresas e atingir mais a parcela da população que possui uma renda mais baixa.

4) **Redução da insegurança jurídica e do contencioso:** como deixarão de existir diversos critérios para inclusão de um contribuinte no benefício, com a extinção da CPRB, eliminam-se as dúvidas quanto ao enquadramento da atividade da empresa entre as desoneradas ou quanto à classificação do produto em código NCM desonerado.

5) **Redução de custos:** tanto para a administração, que teria o trabalho de fiscalização facilitado com a possibilidade de se utilizar dos controles que a contribuição patronal sobre a folha de pagamentos proporciona, quanto para as empresas que teriam menos obrigações acessórias a cumprir.

6) **Associação da contribuição previdenciária à massa salarial:** a manutenção da contribuição patronal incidente sobre a folha de salários para todos os contribuintes permite manter o vínculo da contribuição previdenciária com os benefícios previdenciários e garantir a sustentabilidade e o financiamento da Previdência Social, além de permanecer explorando uma base tributária importante (massa salarial), que tem comportamento menos elástico que o faturamento.

7) **Manutenção do incentivo à geração de emprego,** visto que haveria redução dos custos para as empresas, em virtude da redução da alíquota da contribuição patronal, podendo reverter em maior contratação e formalização de emprego.

O modelo, porém, tem a desvantagem de **não promover a neutralidade fiscal**, pois mantém um nível de renúncia fiscal. Entretanto, a alteração da alíquota prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 de 20% para 17,5% foi fixada de modo a manter o nível de renúncia previsto para o ano de 2015, de modo que ela pode ser fixada no patamar de renúncia desejado pelo Governo.

Destarte, com a implementação dessa proposta, os efeitos negativos da CPRB seriam reduzidos: o custo administrativo da política voltaria aos patamares anteriores à vigência da Desoneração da Folha; o sistema tornar-se-ia mais neutro e eficiente, pois a concessão de benefícios à apenas uma parcela dos contribuintes cria vantagens competitivas indevidas e causa distorções na alocação de recursos; a arrecadação previdenciária continuaria atrelada à massa salarial, e, por conseguinte, à demanda dos segurados da previdência social.

Além disso, a simples redução das alíquotas da contribuição patronal manteria o incentivo à geração de emprego, objetivo central da atual forma de Desoneração da Folha, contribuindo ao mesmo tempo para tornar o Sistema Tributário Nacional mais justo, simplificado, uniforme e transparente.

Ressalte-se, ainda, que a proposta alternativa – fim da CPRB e redução das alíquotas da contribuição patronal – poderia ser implementada de forma linear e escalonada no tempo. Desta forma, seriam diluídos os impactos fiscais em mais de um exercício financeiro, proporcionando espaço para um adequado planejamento orçamentário e visando garantir o equilíbrio das contas públicas, ao mesmo tempo em que se oferece previsibilidade para os contribuintes.

6. CONCLUSÃO

A política da Desoneração da Folha, da maneira como foi implementada, promoveu de forma distorcida a alocação de uma quantidade significativa de recursos públicos (R\$ 24 bilhões em 2015, 0,4% do PIB), estendendo tal medida a vários setores da economia brasileira sem se orientar por critérios técnicos, desviando-se de seus objetivos iniciais. Além disso, careceu de um estudo prévio e aprofundado à sua adoção que norteasse o estabelecimento de critérios objetivos para embasar a escolha dos setores econômicos incluídos, não houve a fixação de metas claras e indicadores de performance para a medição de seus resultados.

Da mesma forma, a instituição de um novo tributo (CPRB), que possui três hipóteses de incidência distintas (atividade, produto NCM, CNAE preponderante), e que obriga os contribuintes a realizar segregação e proporcionalização das receitas e da massa salarial, introduziu complexidade adicional no sistema tributário, que já é considerado um dos mais complexos do mundo.

Ademais, a Desoneração da Folha aumentou os custos administrativos, tanto por parte do Fisco, que incorre em custos adicionais para adequar os sistemas de controle e administração dos créditos tributários, quanto por parte dos contribuintes, que agora dispendem mais recurso para apurar e pagar mais um tributo, além de apresentar novas obrigações acessórias.

O desenho da política, ao beneficiar somente alguns setores econômicos, resultou em um impacto negativo na equidade horizontal e na vertical, pois setores semelhantes passaram a ter tratamento tributário diferente; e mesmo dentro de um setor beneficiado, existem empresas que foram desoneradas enquanto que outras tiveram sua carga aumentada. Além disso, a discriminação de setores também reduziu a eficiência econômica da alocação dos recursos, ao distorcer as decisões de como, onde, quando e o que produzir.

Os estudos retrospectivos que buscaram avaliar o real impacto da Desoneração da Folha sobre o nível de emprego, a produtividade, a massa salarial e a balança comercial não apontaram avanços significativos.

Em cima disso, uma avaliação de custo-benefício dos empregos gerados e/ou mantidos, em decorrência da Desoneração da Folha, chegou a um custo por posto de trabalho 300% maior que o salário médio registrado no CAGED.

Portanto, podemos concluir que não há evidências concretas de que a Desoneração da Folha tenha alcançado os objetivos a que se propunha, a um custo minimamente razoável. Além disso, sua forma de implementação não foi adequada para a realidade brasileira, que apresentava câmbio flutuante e desemprego baixo, e produziu consequências indesejadas para o sistema tributário (complexidade, ineficiência, iniquidade), aumentou os custos administrativos do fisco e dos contribuintes e gerou insegurança jurídica no cumprimento da legislação tributária.

Recentemente, final de agosto de 2015, foi editada a Lei nº 13.161, de 2015, conversão do Projeto de Lei 863/2015, que introduziu nova alteração no modelo da Desoneração da Folha, com o objetivo de reduzir o volume de renúncia de receitas decorrente dessa política pública.

Essa medida foi adotada no contexto da forte deterioração das contas públicas no ano de 2015, e estava contida no rol das principais ações promovidas pelo esforço de ajuste fiscal. Em linhas gerais, consistiu no aumento das alíquotas da CPRB, de 1% e 2% para 2,5% e 4,5% respectivamente.

Por meio de emendas parlamentares, alguns setores econômicos selecionados tiveram um aumento menor da CPRB, como é o caso:

- dos produtos da cesta básica, que não foram onerados e permaneceram com alíquota de 1%;
- dos setores de transporte aéreo e marítimo (passageiros e carga), transporte rodoviário de carga, calçados, jornalismo e televisão, que tiveram a contribuição majorada de 1% para apenas 1,5%;
- dos setores de transportes terrestre de passageiros e *call center*, que passaram de 2% para apenas 3%.

Além disso, essa modificação tornou a sistemática da Desoneração da Folha facultativa, isto é, o contribuinte que se enquadrar nas hipóteses de incidência da CPRB (atividade, produto NCM e CNAE), poderá escolher a tributação que lhe for mais vantajosa, optando por permanecer contribuindo sobre o faturamento (CPRB) ou voltando para a forma antiga, sobre a folha de salários.

Com o aumento das alíquotas, conjugado com a facultatividade, a tendência é que permaneçam no regime apenas aquelas empresas cujos custos da folha de salários sejam significativamente altos e/ou que sejam eminentemente exportadoras, resultando em menos participantes no regime que o número registrado atualmente.

Espera-se que essa alteração reduza de forma significativa a renúncia fiscal decorrente da Desoneração da Folha, em torno de 60%, o que diminui a previsão da perda fiscal de 2016 para R\$ 14,5 bilhões, uma economia de R\$ 9,3 bilhões.

As conclusões expostas acima permanecem válidas em face das alterações promovidas pela Lei nº 13.161, de 2015, que apesar de dois pontos positivos – redução da renúncia e facultatividade – agravaram os diversos problemas relatados neste trabalho: a ineficiência, a regressividade, a iniquidade horizontal e vertical, a complexidade do sistema tributário e os custos administrativos, ao passo que agora, a CPRB incide com 6 (seis) alíquotas diferentes e em patamares mais gravosos.

A proposta de modelo alternativo é baseada na extinção da CPRB e, portanto, das diversas alíquotas incidentes sobre a receita bruta das empresas. A contribuição previdenciária voltaria a incidir sobre a folha de salários à uma alíquota de 17,5%, aplicável a todos os setores e produtos, indistintamente. Essa nova alíquota garante a redução de custos para empresas, permanece incentivando a contratação e a formalização do emprego e mantém o mesmo custo da renúncia estimada para 2015.

Desse modo, seriam eliminados os efeitos negativos da Desoneração da Folha sobre a eficiência, a equidade e a complexidade, decorrentes do tratamento diferenciado entre setores e produtos, além de reduzir a insegurança jurídica na aplicabilidade da lei. Ademais, a regressividade e a cumulatividade também seriam eliminadas, visto que a carga não incidiria mais sobre o consumo, contribuindo para tornar o Sistema Tributário mais simples, justo e eficiente.

7. BIBLIOGRAFIA

AFONSO, J.R.e Pinto, V.A. Composição da Desoneração (completa) da Folha de Salários. Texto de Discussão do IBRE, nº 41. Julho de 2014.

BRASIL. Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis no 11.774, de 17 de setembro de 2008, no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, no 11.196, de 21 de novembro de 2005, no 10.865, de 30 de abril de 2004, no 11.508, de 20 de julho de 2007, no 7.291, de 19 de dezembro de 1984, no 11.491, de 20 de junho de 2007, no 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e no 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1º da Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6º do Decreto-Lei no 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências.

_____. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência; restabelece o Programa Um Computador por Aluno; altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei no 11.484, de 31 de maio de 2007; altera as Leis nos 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.484, de 31 de maio de 2007, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.414, de 9 de junho de 2011, 8.666, de 21 de junho de 1993, 10.925, de 23 de julho de 2004, os Decretos-Leis nos 1.455, de 7 de abril de 1976, 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.

_____. Lei nº 12.794, de 2 de abril de 2013. Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 quanto à contribuição previdenciária de empresas dos setores industriais e de serviços; permite depreciação de bens de capital para apuração do Imposto de Renda; institui o Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria de Fertilizantes; altera a Lei no 12.598, de 22 de março de 2012, quanto à abrangência do Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa; altera a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na comercialização da laranja; reduz o Imposto de Renda devido pelo prestador autônomo de transporte de carga; altera as Leis nos 12.715, de 17 de setembro de 2012, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 10.925, de 23 de julho de 2004, e 9.718, de 27 de novembro de 1998; e dá outras providências.

_____. Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013. Amplia o valor do Benefício Garantia-Safra para a safra de 2011/2012; amplia o Auxílio Emergencial Financeiro, de que trata a Lei no 10.954, de 29 de setembro de 2004, relativo aos desastres ocorridos em 2012; autoriza a distribuição de milho para venda a pequenos criadores, nos termos que especifica; institui medidas de estímulo à liquidação ou regularização de dívidas originárias de operações de crédito rural; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, e 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA e para alterar o regime de desoneração da folha de pagamentos, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.249, de 11 de junho de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.727, de 23 de junho de 2008, 12.468, de 26 de agosto de 2011, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 12.512, de 14 de outubro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.925, de 23 de julho de 2004, 11.775, de 17 de setembro de 2008, e 12.716, de 21 de setembro de 2012, a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; dispõe sobre a comprovação de regularidade fiscal pelo contribuinte; regula a compra, venda e transporte de ouro; e dá outras providências.

_____. Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014. Prorroga o prazo para a destinação de Recursos aos Fundos Fiscais de Investimentos, altera a legislação tributária federal; altera as Leis nos 8.167, de 16 de janeiro de 1991, 10.865, de 30 de abril de 2004, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 12.859, de 10 de setembro de 2013, 9.818, de 23 de agosto de 1999, 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, 12.649, de 17 de maio de 2012, 12.402, de 2 de maio de 2011, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 12.599, de 23 de março de 2012, 11.941, de 27 de maio de 2009, e 12.249, de 11 de junho de 2010; altera as Medidas Provisórias nos 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga dispositivos do Decreto-Lei no 1.437, de 17 de dezembro de 1975, e das Leis nos 11.196, de 21 de novembro de 2005, 4.502, de 30 de novembro de 1964, 11.488, de 15 de junho de 2007, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências.

_____. Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei no 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nos 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.996, de 18 de junho de 2014, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.350, de 20 de dezembro de 2010, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.977, de 7 de julho de 2009, 12.409, de 25 de maio de 2011, 5.895, de 19 de

junho de 1973, 11.948, de 16 de junho de 2009, 12.380, de 10 de janeiro de 2011, 12.087, de 11 de novembro de 2009, 12.712, de 30 de agosto de 2012, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 6.830, de 22 de setembro de 1980, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 12.860, de 11 de setembro de 2013, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 12.598, de 21 de março de 2012, 12.715, de 17 de setembro de 2012, 11.371, de 28 de novembro de 2006, 9.481, de 13 de agosto de 1997, 12.688, de 18 de julho de 2012, 12.101, de 27 de novembro de 2009, 11.438, de 29 de dezembro de 2006, 11.478, de 29 de maio de 2007, 12.973, de 13 de maio de 2014, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 11.972, de 6 de julho de 2009, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 11.775, de 17 de setembro de 2008, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, e 10.865, de 30 de abril de 2004, e o Decreto-Lei no 911, de 1o de outubro de 1969; revoga dispositivos do Decreto-Lei no 1.569, de 8 de agosto de 1977, das Leis nos 5.010, de 30 de maio de 1966, e 8.666, de 21 de junho de 1993, da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e dá outras providências.

_____. Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Altera as Leis nos 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.035, de 1o de outubro de 2009; e revoga dispositivos da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias.

_____. Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.

_____. Medida Provisória nº 540, de 02 de agosto de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências.

_____. Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica, o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência, restabelece o Programa Um Computador por Aluno, altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, e dá outras providências.

_____. Medida Provisória nº 582, de 20 de setembro de 2012. Altera a Lei nº 12.546,

de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária de empresas dos setores industriais e de serviços; permite depreciação de bens de capital para apuração do Imposto de Renda; institui o Regime Especial de Incentivo ao Desenvolvimento da Infraestrutura da Indústria de Fertilizantes; altera a Lei nº 12.598, de 22 de março de 2012, quanto à abrangência do Regime Especial Tributário para a Indústria de Defesa; altera a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na comercialização da laranja; reduz o Imposto de Renda devido pelo prestador autônomo de transporte de carga; e dá outras providências.

_____. Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012. Altera as Leis nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para prorrogar o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - Reintegra, e para desonerar a folha de pagamentos dos setores da construção civil e varejista; nº 11.774, de 17 de setembro de 2008, que reduz as alíquotas das contribuições de que tratam os incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991; nº 10.931, de 2 de agosto de 2004, que dispõe sobre o patrimônio de afetação de incorporações imobiliárias; nº 12.431, de 24 de junho de 2011; e nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, para permitir às pessoas jurídicas da rede de arrecadação de receitas federais deduzir o valor da remuneração dos serviços de arrecadação da base de cálculo da Cofins; e dá outras providências.

_____. Medida Provisória nº 612, de 4 de abril de 2013. Reestrutura o modelo jurídico de organização dos recintos aduaneiros de zona secundária, altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e a Medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012; reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as indenizações a que se refere a Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013; altera a Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, para dispor sobre multa pecuniária pelo descumprimento do Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - INOVAR-AUTO; e dá outras providências.

_____. Medida provisória nº 634, de 26 de dezembro de 2013. Prorroga o prazo para a destinação de recursos aos Fundos Fiscais de Investimentos, altera a legislação tributária federal, e dá outras providências.

_____. Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014. Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sob a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros; sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros; sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; e dá outras providências.

_____. Projeto de Lei nº 863, de 20 de março de 2015. Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta; a Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, a Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014, e a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias; e a Lei nº 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes

- à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016.
- _____. Relatório de avaliação de receitas e despesas primárias: 4º Bimestre de 2015. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília. Setembro de 2015.
- _____. Anexo IV - Metas Fiscais. IV.2. Avaliação do Cumprimento das Metas do Ano Anterior 2012. Secretaria de Orçamento Federal. Brasília. 2014
- COMISSÃO DE DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTOS – SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA E SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Relatório Final. Ministério da Fazenda, Brasília, 2013.
- CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROJETO DE LEI Nº 863/2015. Desoneração da Folha de Pagamento. Ministério da Fazenda, Brasília, 2015.
- DALLAVA, Caroline Caparroz. Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da RAIS. Escola de Economia de São Paulo. 2014.
- JOHANSSON, A., HEADY, C. ARNOLD, J. BRYNS, B. and VARTIA, L. Tax and economic growth. OECD Economics Department Working Papers, No. 620, 2008.
- KOSKE, I. Fiscal devaluation – Can it help to boost competitiveness? OECD Economics Department Working Papers, No. 1.089, OECD Publishing, 2013.
- LANGOT, F., PATUREAU, L. and SOPRASEUTH, T. Optimal fiscal devaluation. IZA Discussion Papers, No. 6624, 2011.
- MOOJI, R., Keen de, M. Fiscal devaluation and fiscal consolidation: the VAT in troubled times NBER Working Papers, No. 17913, 2012.
- SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – Desoneração da Folha de Pagamentos Estimativa de Renúncia e Metodologia de Cálculo. Ministério da Fazenda. Brasília. 2015.
- SECRETARIA DE POLÍTICA ECONÔMICA – Nota de Análise sobre a Desoneração da Folha de Pagamentos. Ministério da Fazenda. Brasília. 2015
- SCHERER, C. Payroll tax reduction in Brazil Effects on employment and wages. Working Paper Nº 602. International Institute of Social Studies. February 2015.
- SILVA, W., PAES, N., OSPINA, R. A Substituição da Contribuição patronal para o Faturamento: Efeitos Macroeconômicos, sobre a Progressividade e Distribuição de Renda no Brasil. Revista Brasileira de Economia, v.68, n.4, p.517-545, 2014.

THOMAS, A. and PICOS-SÁNCHEZ, F. Shifting from Social Security Contributions to Consumption Taxes: The Impact on Low-Income Earner Work Incentives. OECD Taxation Working Papers, n° 11, OECD Publishing, 2012.

ANEXO ÚNICO – Principais alterações promovidas na legislação e justificativas

Ato	Descrição	Exposição de motivos das medidas provisórias
MP 540, de 02/08/11	<ul style="list-style-type: none"> • Instituiu a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos por alíquota sobre a receita bruta das empresas: <ul style="list-style-type: none"> a) de 2,5% de TI e TIC; e b) de 1,5% para empresas que fabricam artigos de couro, calçados, vestuário, têxteis e mobiliário. • Vigência até 2012 	<p>"Desonera a folha de pagamento das empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como das indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro, visando à formalização das relações de trabalho e ao fomento das atividades de tais setores." (...)</p> <p>"A medida proposta favorece a recuperação do setor, bem como incentiva a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção."(...)</p> <p>"Note-se, ademais, que a contribuição sobre o faturamento será fixada em alíquota inferior àquela que seria neutra do ponto de vista fiscal, mas que 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, não sofrerá perdas, pois, conforme inciso IV da Lei nº 12.456, de 14 de dezembro de 2011, a União compensará o referido Fundo, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária, de forma a não afetar a apuração do resultado financeiro do Regime Geral de Previdência Social - RGPS."</p>
Lei 12.546, de 14/12/11	<p>Na conversão da MP 540, a lei:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Estendeu a vigência do benefício até 2014; e • Incluiu 62 novos códigos NCM de produtos sujeitos à alíquota de 1,5% e excluiu 	
MP 563, de 03/04/12	<ul style="list-style-type: none"> • Reduziu a alíquota de 2,5% para 2% e de 1,5% para 1%. • Incluiu empresas <i>decall center</i>, as que exercem atividades de concepção, desenvolvimento ou projeto de circuitos integrados e o setor hoteleiro, especificando a subclasse CNAE. • Revogou os incisos do art. 8º; e • Inseriu anexo com lista com 634 códigos NCM desdobrados em subitem, 3 no nível de item, 8 no nível de subposição, 146 no nível de posição e 13 capítulos, excetuando desses, alguns poucos produtos. Considerando que códigos desdobrados em nível acima de item podem conter mais de um código, a lista totaliza, <u>no mínimo</u>, 809 códigos NCM. 	<p>"Sobre a motivação econômica para desoneração da folha, cumpre ressaltar que a medida foi efetivamente associada à instituição de incentivos à formalização das relações de trabalho e ao fomento do nível de atividade nos setores contemplados com as alterações na sistemática de tributação."(...)</p> <p>"... a desoneração promovida contempla setores intensivos em mão de obra que apresentam grande potencial para ampliação de vínculos formais e redução da subcontratação e/ou terceirização de mão de obra, processo este comumente associado à precarização das relações de trabalho. Nesse sentido, deriva da medida, em última instância, a ampliação da base de financiamento da seguridade social."</p>

Ato	Descrição	Exposição de motivos das medidas provisórias
<p>Lei 12.715, de 17/09/12</p>	<p>Na conversão da MP 563, a lei:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Incluiu no art. 7º as empresas de transporte rodoviário coletivo, especificadas em duas classes CNAE. • No art. 8º, inseriu o § 3º, descrevendo 10 novas atividades de empresas beneficiadas; • No § 4º, incluiu 15 códigos NCM desdobrados em subitem. A lista de produtos do anexo passou a ter 15 capítulos, 157 códigos desdobrados em posição, 9 códigos no nível de subposição, 3 códigos no nível de item e 646 códigos desdobrados em subitem. Totaliza, <u>no mínimo</u>, 847 códigos NCM. 	
<p>MP 582, de 20/12/12</p>	<p>Propõe alteração na lista de produtos beneficiados. A nova lista passa a ter 945 códigos desdobrados em subitem, 3 em item, 16 em subposição, 217 no nível de posição, mantidos 15 capítulos. Contempla, assim, <u>pelo menos</u> 1213 códigos NCM.</p>	<p>“A supressão da impenibilidade tributária sobre o fator trabalho para novos setores consolida a orientação estratégica da política econômica no que tange à definição de bases sólidas para promover a melhoria do ambiente produtivo e fortalecer a indústria nacional.”(...)</p> <p>“Ressalte-se que essas normas foram pautadas pelo suposto de neutralidade fiscal, tendo em vista a vinculação constitucional da fonte de receita originária. Assim, estabelecem a migração da base de incidência sobre a produção desses bens, da folha para o faturamento.”(...)</p> <p>“Assim, a proposição feita por meio dos arts. 1º a 3º preconiza a inclusão dos novos setores ao rol de beneficiários da desoneração da folha, mediante alteração do Anexo à Lei nº 12.456, de 2011, bem como a supressão de alguns códigos, com o intuito de promover ajustes na aplicação da medida, conforme solicitação de entidades representativas daqueles setores.”</p>
<p>MP 601, de 28/12/12</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Inclui no art. 7º, as empresas do setor de construção civil (4 grupos CNAE); • Excluiu da regra do caput do art. 8º as empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira que estabeleçam, em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras • No §3º do art. 8º incluiu empresas: <ul style="list-style-type: none"> ✓ de manutenção e reparação de embarcações (inciso XI); ✓ de varejo que exercem atividades listadas no anexo II (inciso XII); • Incluiu 65 itens à lista de produtos do anexo e excluiu 12 códigos NCM; • Incluiu o Anexo II com lista de atividades para fins de enquadramento da empresa de varejo na desoneração da folha. 	<p>“É notório reconhecer que a desoneração tributária proposta mantém consonância com as atuais prioridades de políticas públicas do setor habitacional. Isto porque, a redução de encargos sobre o fator trabalho, além de consignar importante estímulo à formalização laboral e à ampliação da proteção social, engendra condições para reduzir custos da construção de novas moradias e fomentar novos financiamentos, sobretudo de longo prazo, de suma importância para promover o crescimento sustentado da economia.”(...)</p> <p>“... visam, sobretudo, aperfeiçoar a política de desoneração da folha, mediante complementação de produtos fabricados por setores que já foram contemplados nas normas precedentes e, portanto, compõem códigos CNAE, já considerados para efeito de cálculo de impacto fiscal anteriormente.”</p>

Ato	Descrição	Exposição de motivos das medidas provisórias
<p>Lei 12.794, de 02/04/13</p>	<p>Na conversão da MP 582:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Foi vetada a inclusão dos incisos V a XI ao art. 7º; • Foi vetada a inclusão dos incisos XIII a XVI ao §3º do art. 8º; • Foi vetada a inclusão de novos códigos NCM; • A lista foi reduzida, passando a conter 936 códigos desdobrados em subitem, 15 em subposição, mantidos os demais previstos na medida provisória. Totaliza, pelo menos, 1203 códigos NCM. 	
<p>MP 612, de 04/04/13</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Incluiu no art. 7º, as mesmas empresas do projeto de conversão da MP 582: <ul style="list-style-type: none"> ✓ de transporte rodoviário coletivo de passageiros (1 classe CNAE); ✓ de transporte ferroviário de passageiros (2 subclasses CNAE); ✓ de transporte metroferroviário de passageiros (1 subclasse CNAE); ✓ que prestam os serviços classificados na Nomenclatura Brasileira de Serviços – NBS (7 códigos); ✓ de construção de obras de infraestrutura (4 grupos CNAE); ✓ de engenharia e arquitetura (1 grupo CNAE); e ✓ de manutenção, reparação e instalação de máquinas e equipamentos (7 classes CNAE) • No §3º do art. 8º incluiu as mesmas empresas do projeto de conversão da MP 582 e acrescentou mais 4 incisos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ que realizam operações de carga, descarga e armazenagem de contêineres (2 classes CNAE); ✓ de transporte aéreo de passageiros e de carga não regular (1 classe CNAE); ✓ de transporte rodoviário de cargas (1 classe CNAE); ✓ de agenciamento marítimo de navios cargas (1 classe CNAE); ✓ de transporte por navegação de travessia (1 classe CNAE); ✓ de prestação de serviços de infraestrutura aeroportuária (1 classe CNAE); ✓ de transporte ferroviário de cargas (1 classe CNAE); ✓ jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens (9 classes CNAE). • Incluiu 21 itens à lista de produtos do anexo e excluiu 7 códigos NCM 	<p>“Objetiva-se, a propósito, a supressão de gargalos na prestação dos serviços de transporte que possam agilizar o escoamento da produção e incentivar a utilização efetiva, e com maior qualidade, de modais de transportes voltados à dinamização da produção no mercado doméstico e ampliação da participação do Brasil no comércio exterior.” (...)</p> <p>“...incluem-se os serviços de engenharia e arquitetura (...) esses serviços adquirem singular relevância ante as perspectivas de crescimento econômico do país, considerada a necessidade de análise acurada e avaliação de projetos nas diversas etapas das obras e edificações no âmbito do setor público e privado”. (...)</p> <p>“...produtos e serviços selecionados da indústria de defesa. Ressalte-se, a propósito, a relevância do setor m termos de inovação tecnológica, geração de emprego e renda e agregação de valor às exportações. Em adição, releva notar a importância do setor na prestação de serviços de natureza estratégica para as forças armadas e, por conseguinte, para a manutenção da soberania nacional. ” (...)</p> <p>“... a inclusão das atividades desenvolvidas por empresas de construção e obras de infra-estrutura, que estabelecem complementaridade à desoneração do setor de construção civil...”</p> <p>“Nesses termos, considera-se que a medida reúne elementos que contribuirão positivamente para promover a atração de investimentos e, em última instância, soma-se às demais medidas orientadas à promoção do crescimento econômico do país.”</p>

Ato	Descrição	Exposição de motivos das medidas provisórias
Lei 12.844, de 19/07/13	<ul style="list-style-type: none"> • Foi resultado da conversão da MP nº 610/13, mas contemplou propostas das MP's nº 601 e 612, que perderam a eficácia por decurso de tempo. • A lei incluiu no art. 7º, empresas: <ul style="list-style-type: none"> ✓ do setor de construção civil (4 grupos CNAE) – MP 601 ✓ de transporte ferroviário de passageiros (2 subclasses CNAE) – MP 612 ✓ de transporte metroviário de passageiros (1 subclasse CNAE) – MP 612 ✓ de construção de obras de infraestrutura (4 grupos CNAE) – MP 612 Revogou incisos VIII, IX, X e XI, incluídos pela MP 612 • Excluiu da regra do caput do art. 8º as empresas aéreas internacionais de bandeira estrangeira que estabeleçam, em regime de reciprocidade de tratamento, isenção tributária às receitas geradas por empresas aéreas brasileiras • A lei incluiu no art. 8º, §3º, empresas: <ul style="list-style-type: none"> ✓ de manutenção e reparação de embarcações — MP 601 ✓ de varejo que exercem as atividades listadas no Anexo II desta Lei – MP 601 ✓ que realizam operações de carga, descarga e armazenagem de contêineres em portos organizados, (2 classes CNAE) – MP 612 ✓ de transporte rodoviário de cargas (1 classe CNAE) – MP 612 ✓ de transporte ferroviário de cargas (1 classe CNAE) – MP 612 ✓ jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens (9 classes CNAE) – MP 612 Revogou incisos XVII, XVIII, XIX e XX incluídos pela MP 612 • Incluiu o Anexo II, com lista de atividades para fins de enquadramento de empresas de varejo na desoneração da folha – MP 601 	
MP 634, de 26/12/13 Lei 12.995, de 18/06/14	Inseriu consórcios constituídos na desoneração da folha	“A proposta tem a finalidade de evitar onerosidade para o contribuinte que atua em obras de relevante interesse para o País...”
MP 651, de 09/07/14	Tornou a desoneração permanente	<p>"As alterações normativas propostas visam a tornar definitiva a substituição das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos (...) tendo em vista os resultados atingidos pela medida no que tange ao incentivo às exportações e à geração de empregos nos setores beneficiados." (...)</p> <p>“... forte estímulo à contratação de novos empregados ou a sua formalização." (...)</p> <p>"... também acarreta efeitos positivos para a produção e a competitividade da indústria brasileira" " favorece a recuperação da balança comercial brasileira no setor industrial, com impactos positivos na entrada de divisas e na inflação." (...)</p> <p>"...ao se tornar permanente, a desoneração da folha permite que as empresas adotem um horizonte de longo prazo em seu planejamento, trazendo previsibilidade aos investimentos a serem realizados."</p>
Lei 13.043, de 13/11/14	<ul style="list-style-type: none"> • Resultado da conversão da MP 651, tornando permanente o benefício. • Excluiu 5 códigos NCM da lista de produtos do Anexo I <ul style="list-style-type: none"> ✓ Foram vetados: Incisos XII e XIII no art. 7º do projeto de lei de conversão (empresas de engenharia e arquitetura e de transporte rodoviário de passageiros sob regime de fretamento) e inclusão no Anexo II das atividades de comércio varejista de produtos farmacêuticos com e sem manipulação de fórmulas. 	

Fonte: Elaboração Própria



Receita Federal

rfb.gov.br