

RECEITAS PREVIDENCIÁRIAS E GERAÇÃO DE EMPREGO: A EXPERIÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA NO BRASIL

SOCIAL SECURITY REVENUES AND JOB CREATION: THE EXPERIENCE OF SOCIAL SECURITY CONTRIBUTION ON GROSS REVENUE IN BRAZIL

Maria Isabel Bomfim de Santana¹

Paulo Sérgio Barbosa Neves²

Augusto de Oliveira Monteiro³

Resumo: Este texto trata da política pública de desoneração fiscal da folha de pagamento, da criação da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, medida instituída em 2011 e que vige até os dias atuais. O objetivo proposto foi analisar e descrever os impactos decorrentes da implementação da medida, especificamente no que tange ao montante da renúncia fiscal causada aos cofres públicos, aliada à expectativa em torno da geração de empregos e estímulo a setores contemplados, em contraposição aos benefícios efetivamente alcançados. A pesquisa realizada foi de caráter descritivo, o método, que forneceu as bases lógicas, foi o método histórico. A coleta de dados e informações foi realizada por meio de pesquisas bibliográficas, documentais e observação. Conclui-se que, a despeito da medida ter implicado em redução da carga para os setores beneficiados, acabou por não gerar o resultado de aumento de empregabilidade, estímulo à competição no país e fomento à economia, principalmente diante do grande impacto que acumulou no orçamento da União, ao longo dos seus 8 anos de vigência.

Palavras-chave: Desoneração da Folha de Pagamento. Contribuição Previdenciária. Política Fiscal. Justiça Tributária. Renúncia Fiscal.

Abstract: This text deals with the public policy of tax exemption for payroll, the creation of the Social Security Contribution on Gross Revenue, a measure instituted in 2011 and which still applies today. The proposed objective was to analyze and describe the impacts resulting from the implementation of the measure, specifically with regard to the amount of tax breaks caused to public coffers, coupled with the expectation surrounding the generation of jobs and stimulating the sectors contemplated, in contrast to the benefits actually achieved. The research was of a descriptive character, the method, which provided the logical bases, was the historical method. The collection of data and information was done through bibliographical research, documentaries and observation. It is concluded that, despite the measure having implied a

¹ Master of Law em Direito e Processo Tributário - Fundação Escola Superior do Ministério Público, pós-graduada em Direito do Estado - JUSPODIVM, Especialista e Mestranda do programa de Pós-Graduação em Direito, Governança e Políticas Públicas da Universidade Salvador - UNIFACS. Advogada. mariaisabel.bsantana@gmail.com

² Mestrando do programa de Pós-Graduação em Direito, Governança e Políticas Públicas da Universidade Salvador - UNIFACS. Advogado e sócio do escritório Ferraz, Neves e Dória Advogados pauloneves@fndadvogados.com.br

³ Bacharel em Direito, Especialista em Direito Tributário, Mestre em Economia, Doutor em Administração Pública e Professor Titular do Mestrado em Direito, Governança e Políticas Públicas e do Mestrado em Administração da UNIFACS augusto.monteiro@unifacs.br

reduction in the load for the benefited sectors, it ended up not generating the result of increased employability, also stimulate competition in the country and foment the economy, mainly in view of the big impact that it accumulated in the budget of the Union, throughout its 8 years of existence.

Keywords: Exemption from Payroll. Social Security Contribution. Fiscal Policy. Tax Justice. Tax Waiver.

Introdução

A política de desoneração da folha salarial e os seus impactos nos setores econômicos do país é o tema deste de artigo. A delimitação do tema surgiu a partir da observação da realidade, a partir do período da sua implementação, até os tempos atuais, qual seja, 2012 a 2021. Estudos realizados acerca do tema apontaram os impactos negativos da medida de benefícios fiscais em comento, bem como o grande descompasso entre os seus objetivos e metas com os resultados almejados.

A política pública de desoneração da folha de pagamento, modelo criado pelo Governo Dilma Rousseff, em 2011, representa a quarta maior renúncia fiscal até então concedida no país, estimando um impacto em torno de R\$ 100 bilhões para os cofres públicos nesses oito anos de existência⁴. *A priori*, visava diminuir a carga tributária sobre os salários, estimular o emprego no país sobre setores específicos da economia, conforme exposição de motivos do Plano.

Assim, o objetivo deste artigo é caracterizar a política fiscal de desoneração da folha de pagamento adotada no período de 2012 a 2021 no Brasil e analisar os seus efeitos sobre a geração de emprego e renda, assim como avaliar a sua relação de custo-benefício. A metodologia de pesquisa adotada foi de caráter descritiva e compreendeu a coleta de dados e informações por meio de pesquisa bibliográfica e da análise documental.

Este artigo apresenta a evolução legislativa da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, desde a criação da política de desoneração inicial até o contexto atual, analisa a opção pela desoneração da folha salarial, partindo da contribuição pela receita bruta em seu cenário político e econômico, abordando a contribuição previdenciária patronal e especificando a CPRB com os seus objetivos esperados. Aborda as consequências da desoneração da folha sobre a geração de postos de trabalho e o desenvolvimento econômico, a renúncia fiscal e, ao final, enuncia algumas alternativas à política de desoneração da folha.

1. Contexto histórico

O debate acerca da política de desoneração tributária da folha salarial no Brasil evoluiu diante da pesada e crescente incidência de tributos e encargos previdenciários sobre a remuneração de pessoal no Brasil, considerados os seus impactos na economia e na geração de empregos. Segundo Leandro Paulsen (2020)⁵, os encargos trabalhistas e tributários sobre a folha de salários chegaram a somar mais de 60% de custo adicional para o empregador. Entende que, muitas vezes, o custo de um empregado para a empresa alcançou até o dobro dos seus rendimentos líquidos.

⁴ Vide matéria acerca do tema, disponível em:

<<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2020/11/08/desoneracao-folha-renuncia-fiscal-beneficio-previdencia-bom-pais.htm>>. Acesso em: 30 de março de 2021.

⁵ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Pág. 679.

Com efeito, os encargos fiscais e trabalhistas sobre a folha de pagamento são relevantes. Ivan Kertzman (2012)⁶ resume os custos diretos sobre a mão de obra do trabalhador empregado, considerando a legislação trabalhista e previdenciária, na seguinte tabela:

TIPO DE DESPESA	% SOBRE O SALÁRIO
Contribuição previdenciária – alíquota básica	20%
Contribuição previdenciária – SAT/GILRAT (média)	2%
Outras Entidades e Fundos - Terceiros (média)	5,8%
FGTS	8%
Férias	8,33%
1/3 de férias	2,78%
13º salário	8,33%
Total do Custo Direto do Trabalho	55,24%

Houve uma tendência ao trabalho informal, aliado à queda da competitividade na economia, visto que muitas empresas não tiveram como arcar com os altos custos para manterem seus empregados.

Nesse diapasão, em 02 de agosto de 2011, para fins de incrementar o crescimento da economia no país e estimular o crescimento das empresas em setores específicos, foi lançado o Plano Brasil Maior, pelo Governo Federal de Dilma Rousseff (2011-2016). Tal modelo, composto por instrumentos de ministérios e órgãos federais, tinha como lema “Inovar para competir. Competir para crescer”.

O referido plano foi inspirado no modelo europeu chamado “Desvalorização Fiscal”, criado diante da crise internacional de 2008 para países da zona do euro, como medida alternativa ao antigo modelo de desvalorização nominal lá existente, em que se desonerou a folha de pagamento, compensando a alíquota do Imposto Sobre o Valor Agregado – IVA. Foi considerado como relevante instrumento de equalização do desemprego, conforme reflete Isabel Horta Correia⁷:

A eficiência da desvalorização cambial depende de três pontos: 1) a capacidade de replicar os preços flexíveis utilizando unicamente um instrumento; 2) a desejabilidade de replicar preços flexíveis, dadas as restantes distorções que normalmente caracterizam as economias; e 3) os efeitos riqueza criados pela desvalorização, os quais podem interagir com o ponto 2.

Noutro giro, o modelo brasileiro, implementado pelo Governo Dilma, com o escopo de gerar de emprego e renda, contemplava trinta e cinco medidas, a serem viabilizadas no lapso temporal de 2011 a 2014, dentre elas, a desoneração fiscal sobre a folha de salários.

Sendo assim, em agosto de 2011, veio a Medida Provisória 540⁸, posteriormente convertida na lei 12.546/2011, de 14 de dezembro, que instituiu, inicialmente, uma política de

⁶ KERTZMAN, Ivan. A Desoneração da Folha de Pagamento. Dissertação (Mestrado em Direito Público), Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador: 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/8447/1/IVAN%20KERTZMAN%20-%20DISSERTA%C3%87%C3%83O.pdf>>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

⁷ Sobre o tema, vide artigo de Isabel Horta Correia, sob o título “Desvalorização Fiscal”. Disponível em: <https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/ab201113_p.pdf>. Acesso em: 28 de outubro de 2020.

⁸ BRASIL. Medida Provisória 540/2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

incentivo fiscal para empresas do ramo de tecnologia da informação e comunicação, confecções, móveis, couro e calçados. Tal medida implicava na substituição da Contribuição Previdenciária Patronal, antes com recolhimento de alíquota de 20% sobre os proventos adimplidos aos empregados, para a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta das Empresas, com alíquota prefixada, sem que tal alteração implicasse significativos impactos, em tese, quanto a déficits previdenciários.

Consoante a Exposição de Motivos, EM Interministerial nº 122 - MF/MCT/MDIC⁹, que acompanhou a Medida Provisória em comento, em seu item 5, elencou que:

Uma das principais dificuldades para as empresas domésticas acessarem o mercado internacional está na carga tributária que eleva o custo de produção no mercado doméstico penalizando o emprego e a produção. Reduzir os custos tributários na produção é um dos principais mecanismos para garantir a competitividade da indústria doméstica e a geração de emprego e renda.

Sendo assim, a política de desoneração da folha teve como fito a formalização das relações de trabalho e o fomento das atividades de tais setores da economia, estimulando a competitividade e reduzindo os custos.

Em contrapartida, foi criada, em forma compulsória para os setores contemplados, a contribuição incidente sobre o faturamento das empresas, dotada de alíquotas de 1,5% e 2,5%, bem como a COFINS-Importação, sob a alíquota de 1%.

Ato contínuo, surgiram as Leis nº 12.715/2012, nº 12.844/2013 e a nº 12.844/2013, em que foram incluídos mais setores no rol de beneficiários da medida, ampliando, assim, as categorias de empresas.

Em 2015, a política já abarcava cinquenta e seis setores, e, consoante relatórios da Receita Federal¹⁰, a renúncia fiscal para o referido ano se encontrava na base de R\$ 22,5 bilhões. Diante da ocorrência de mais uma grave crise no país, aliada aos relatórios quantitativos de pouca eficácia do plano, haja vista a alta carga de renúncia fiscal e pouco resultado na geração de empregos, viu-se a necessidade de revisão da medida (Ministério da Fazenda, 2018).

Nesse contexto, surgiu a Lei 13.161 de 1 de dezembro de 2015, que tornou o regime de desoneração facultativo. O contribuinte passou a ter a liberdade de optar pelo regime que mais lhe fosse vantajoso, ou a Contribuição Previdenciária Patronal, ou a Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta, alterando as alíquotas desta de 2,5% a 4,5%.

A reversão parcial da desoneração da folha de pagamentos implicou em uma diminuição em R\$ 5,4 bilhões na renúncia fiscal até então concedida no país e muitas empresas, diante da majoração das alíquotas da CPRB, acabaram por optar pela CPP, retornando à contribuição sobre a folha de pagamento (Ministério da Fazenda, 2018).

Posteriormente, visando aumentar a arrecadação, em março de 2017, foi editada a Medida Provisória nº 774, que reduziu o rol de beneficiários da medida. A desoneração da folha passou a ser restrita aos setores de construção civil, transporte e comunicações. Ocorreu que a inovação legislativa em questão passou a produzir efeitos após quatro meses da sua vigência, implicando surpresa para os setores prejudicados pela mesma, motivo pelo qual foi altamente

⁹ BRASIL. EM Interministerial nº 122 - MF/MCT/MDIC. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

¹⁰ ECONOMIA, Ministério da. Desoneração da Folha de Pagamento. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/renuncia-fiscal-setorial/desoneracao-da-folha-de-pagamento-1#:~:text=A%20desonera%C3%A7%C3%A3o%20da%20folha%20de,pela%20incid%C3%A7%C3%A3o%20sobre%20o%20faturamento>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

criticada, por ofender a segurança jurídica e o princípio da anterioridade tributária (não surpresa)¹¹.

Em agosto do mesmo ano, surgiu a Medida Provisória nº 794, que revogou a MP 774/2017. Assim, os setores que foram prejudicados voltaram a contribuir pela receita bruta, passando a ser novamente contemplados pelo benefício.

Em maio de 2018, veio a Lei 13.670, intitulada “Lei da Reoneração”, que trouxe novos mecanismos de ampliação da arrecadação fiscal. Dentre outras medidas, estabeleceu o fim do prazo de vigência do regime de desoneração da folha para dezembro de 2020 e possibilitou a compensação ou a restituição dos valores indevidamente pagos pela revogada MP 774/2017.

Todavia, em 31 de dezembro de 2019, foi confirmado na cidade de Wuhan, província de Hubei, na República Popular da China, o primeiro caso de uma doença com altíssimo grau de contágio causada por um novo coronavírus identificado como SARS-CoV2, depois simplesmente denominado de COVID-19. A disseminação da doença inicialmente restrita àquela província se propagou para o Irã, posteriormente para Alemanha e Itália e depois se alastrou pelo resto do mundo, sendo reconhecida com uma pandemia pela Organização Mundial de Saúde (OMS) em 11 de março de 2020.¹²

No Brasil, o primeiro caso da nova doença foi confirmado em 26 de fevereiro na cidade de São Paulo-SP, quando foram iniciadas as primeiras ações de repatriação de brasileiros do exterior e o acatamento pelos governos estaduais e municipais da política preventiva de lavagem das mãos, uso de máscara respiratória e, principalmente, de isolamento social com graves repercussões econômicas. O Congresso Nacional, através do Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, reconheceu o estado de calamidade pública seguido de um Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda instituído pela Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020¹³.

O artigo 33 dessa norma determinou a prorrogação da CPRB até 31 de dezembro de 2021, vetado posteriormente pelo presidente da república, veto este que foi derrubado pelo Congresso Nacional, mantendo-se a prorrogação da contribuição na forma determinada pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

2. A opção pela desoneração da folha salarial

Com uma década de crescimento exponencial da economia, no que foi chamado de “Milagrinho Brasileiro” por Laura Carvalho em sua obra *Valsa Brasileira*¹⁴, o contexto mudou radicalmente com a crise mundial de 2007/2008. Recordemos que, após o sucesso das medidas macroeconômicas adotadas no fim da década de 1990 (tripé macroeconômico composto pelo regime de metas de inflação, pelas metas de *superavit* primário e pela taxa de câmbio flutuante), o país trilhou um novo modelo econômico e social baseado em um forte intervencionismo estatal. De fato, entre 2002 e 2008, a política redistributiva de transferência de renda (Bolsa Família) e de aumento de salário mínimo, concomitante com uma maior oferta de crédito,

¹¹ A respeito do tema, vide julgados: AMS 1000308-77.2017.4.01.3809, DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 30/03/2020 PÁG; AMS 1000175-20.2017.4.01.3814, DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 30/03/2020 PÁG; AMS 1004108-43.2017.4.01.3800, DESEMBARGADOR FEDERAL MARCOS AUGUSTO DE SOUSA, TRF1 - OITAVA TURMA, PJe 19/05/2020.

¹² Para mais informações sobre o histórico da pandemia do coronavírus ver <<https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19>>. Acesso em 04 de maio de 2021.

¹³ BRASIL. Lei 14.020/2020. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14020.htm>. Acesso em: 04 de maio de 2021.

¹⁴ CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira - Do Boom Ao Caos Econômico*. São Paulo: Editora TODAVIA. 2018.

permitiu um forte incremento do consumo interno, pelo aumento da renda das famílias e, conseqüentemente, uma redução das desigualdades sociais¹⁵.

Contudo, todas essas medidas somente foram possíveis graças a um pujante crescimento econômico mundial, alimentado pela demanda crescente de *commodities*, principalmente pela República Popular da China e que se tornou o nosso maior parceiro comercial. De fato, o valor crescente de nossas exportações permitiu um crescimento econômico contínuo sem que houvesse um esforço maior do país em promover as tão requeridas reformas estruturais que permitiriam uma maior e melhor competitividade das empresas em um mundo em constante evolução global, olvidando que poderiam existir momentos de menor pujança econômica. Sequer houve uma política de diversificação industrial que permitisse ao país uma independência da exportação de produtos básicos (Laura Carvalho, 2018).

De fato, em 2008, com a denominada crise do *subprime* dos Estados Unidos¹⁶, houve um influxo econômico mundial, resultando na redução das exportações brasileiras para a China e EUA e, conseqüentemente, a queda dos preços das *commodities* quanto tanto subsidiaram o nosso crescimento econômico. O resultado imediato foi fuga de capitais, a desvalorização cambial e a contração do mercado interno, enfim, passávamos de um ambiente de crescimento econômico e de pleno emprego para o já conhecido cenário de crise econômica e de aumento do desemprego involuntário e informalismo laboral¹⁷.

Foi justamente nessa perspectiva que foi lançado o plano Brasil Maior em 2011, já tratado, que instituiu um conjunto de medidas com o escopo de fomentar a inovação e a competitividade das empresas nacionais e evitar a perda de postos de trabalho no país. Ocorre que essa desoneração deveria contemplar setores intensivos em mão de obra com vistas à ampliação de vínculos formais e à redução da subcontratação ou terceirização de mão de obra, o que significa uma deficiência de grande aporte.

Ademais, como essa medida também foi adotada pelos países da zona do euro, como alternativa à prática da desvalorização cambial, todavia a desoneração das relações de trabalho foi efetuada na Europa sem que houvesse renúncia fiscal, pois a foi adotado um modelo neutro em que uma parte da tributação incidente sobre os salários foi transferida para o imposto sobre o valor adicionado – IVA. Por sua vez o modelo brasileiro consistiu em uma renúncia fiscal com a substituição da Contribuição Patronal sobre a folha de pagamento de alguns setores econômicos, substituindo-a por uma contribuição incidente sobre a receita bruta das empresas – CPRB, que, ao contrário do IVA europeu, a nova contribuição com base na receita sobre as vendas tem incidência cumulativa, onerando toda a cadeia produtiva.

Impende ressaltar que a desoneração da folha salarial não foi iniciada em 2011, pois a legislação brasileira já previa algumas hipóteses de financiamento da seguridade social pelas empresas sem que a base de cálculo incidisse sobre a folha de pagamento de seus funcionários¹⁸.

Como melhor se observa neste tópico, o modelo geral de contribuição patronal sobre a folha de pagamento dos empregados já admitia exceções legais antes mesmo da instituição da CPRB. Em todas elas a base de cálculo incidia no todo ou em parte sobre o faturamento das

¹⁵ Vide matéria disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-06/brasil-deixou-de-arrecadar-r-3547-bi-com-renuncias-fiscais-em-2017>>. Acesso em 30 de março de 2021.

¹⁶ Por não ser o objeto do estudo, não adentraremos nas causas da crise de 2008. Para maiores informações, ver CECHIN, A.; MONTOYA, M. Origem, causas e impactos da crise financeira de 2008. **Revista Teoria e Evidência Econômica**, v. 23, n. 48, 8 set. 2017.

¹⁷ *Ibidem* matéria da Agência Brasil supramencionada.

¹⁸ A título exemplificativo, pode-se trazer: Associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional (art. 22, § 6º a § 10º, da Lei 8.212/1991), Produtores rurais pessoas jurídicas (art. 25, da Lei 8.870/1994), Agroindústrias (art. 22 A, da Lei 8.212/1991), Empreiteiro ou prestador de serviço por cessão de mão de obra (Lei 9.711/1998), e Empresas submetidas ao regime do SIMPLES NACIONAL (Lei Complementar 123/2006).

empresas, com alíquotas diversificadas e metodologia da substituição tributária em alguns casos.

3. Modelos de Financiamento da Seguridade Social.

De início, é preciso entender que a seguridade social estabelecida pela Constituição Federal de 1988 reúne sob um mesmo sistema três ramos sociais: a saúde, a previdência e a assistência social. Na lição de Ivan Kertzman (2012), além dos princípios da compulsoriedade e da contributividade, há o princípio da solidariedade do custeio, ou seja, toda a sociedade deverá envidar esforços para financiar a seguridade social, independentemente da sua efetiva utilização, sendo, portanto, um dever fundamental previsto constitucionalmente.

De fato, para custeio desse sistema, o artigo 195 da Magna Carta determinou que a seguridade social deverá ser financiada, entre outras fontes, pelas contribuições sociais do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, sobre a receita ou o faturamento e o lucro.

Daí que a contribuição previdenciária é uma prestação pecuniária compulsória, instituída por lei, expressa em moeda, não resultante de sanção por ato ilícito e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, ou seja, tem caráter nitidamente tributário e assim é exigida.

i) A contribuição previdenciária patronal – CPP.

Como regra geral para o recolhimento da contribuição previdenciária por parte das empresas, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em seu artigo 22, determinou o recolhimento de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

O mesmo diploma determinou também o recolhimento de 1%, 2% ou 3% incidente 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, cujas alíquotas variam conforme a gravidade e com acréscimo de 6%, 9% ou 12% se o trabalho importar em aposentadoria especial.

Há a previsão do recolhimento de um montante adicional de 2,5%, além dos 20% regulares para Instituições financeiras (artigo 22, § 1º, da Lei 8.212/1991).

As empresas devem, ainda, recolher uma alíquota de 2,5% incidente sobre a folha de salários, destinada à manutenção de entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculada ao sistema sindical e também a outras entidades e fundos, a que se denominou contribuição para terceiros (FNDE, SESI, SENAI, SESC, SENAC, etc.).

Como descrito no tópico precedente também estão previstas formas de recolhimento substitutivas à Contribuição Patronal sobre a folha, como nos casos das Cooperativas, agroindústrias, empreiteiras, etc. Entretanto, a regra geral de financiamento pelas empresas é o da incidência de 20% sobre a folha de pagamento dos funcionários, tomando por base o salário-contribuição.

ii) A Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta:

A CPRB surgiu em substituição à regra geral da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (contribuição sobre os salários), tendo sido criado um novo tributo compulsório com caráter

temporário, até 31 de dezembro de 2012. Porém, a própria Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que converteu a MP 540, estendeu o prazo de vigência da nova contribuição para 31 de dezembro de 2014.

Conforme já foi visto neste artigo, a medida sofreu inúmeras inovações legislativas, sendo prorrogada e seus mecanismos de incidência e apuração alterados, tendo seu final previsto agora para 31 de dezembro de 2020 (Lei nº 13.670/2018).

Ressalte-se que a desoneração só atinge a parcela dos 20% incidentes sobre a folha de pagamento, permanecendo obrigatórias as contribuições ao RAT/GILRAT, pela prevenção de acidentes de trabalho e pela incidência de aposentadoria especial, enfim, permaneceram todas as obrigações principais e acessórias previstas anteriormente, somente sendo substituída a incidência da alíquota de 20% sobre a folha de pagamento, pelo cálculo do faturamento das empresas contempladas.

Também é de destacar que os contribuintes beneficiados com a desoneração que auferirem receitas decorrente de outras atividades e/ou de outros produtos que não permitem a desoneração terão que continuar a apurar a contribuição previdenciária patronal com base na folha de salários e realizar o recolhimento proporcionalmente ao montante de sua receita total, ou seja, poder-se-á ter dentro da mesma empresa forma de contribuições distintas.

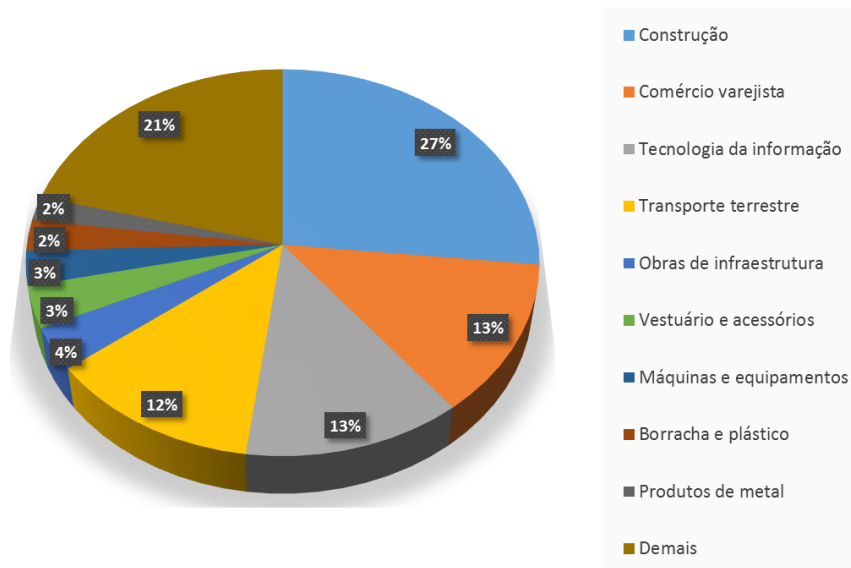
De início, a desoneração atingia apenas as empresas que prestavam os serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação – TIC, que passaram a contribuir a uma alíquota de 2,5% sobre o valor de sua receita bruta. Também foram beneficiadas as indústrias do setor de couros, calçados, têxtil e móveis, cujos produtos foram listados na MP 540/2011, consoante classificação especificada na Tabela de Incidência de Produtos Industrializados – TIPI, que passaram a contribuir a uma alíquota de 1,5% sobre o valor de sua receita bruta.

Com o tempo, mediante a edição de diversas medidas provisórias, vários produtos e setores da economia foram incluídos no rol dos desonerados, sem que houvesse uma justificativa plausível. Atualmente é facultada (não obrigatória) a contribuição pelo modelo da CPRB para as empresas de Tecnologia da Informação, de Comunicação e de Projeto de circuitos integrados, *Call center*, setores hoteleiro, de transportes (rodo, metro, ferro, aéreo, marítimo) e de construção civil, o comércio varejista e as indústria de proteína animal, máquinas e equipamentos, veículos, carroçarias e autopeças, têxtil, vestuário, calçados, e couros.

Em um estudo de 2015 denominado *Desoneração da Folha de Pagamento. Análise e Modelo Alternativo*, da lavra de Alessandro Silva e outros¹⁹, a desoneração da folha chegou a abranger 56 setores da economia, assim divididos, conforme tabela publicada naquele estudo e que abaixo reproduzimos:

Composição setorial dos contribuintes

¹⁹ SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TANAKA, Mylke. Desoneração da Folha de Pagamento: Análise de Modelos Alternativos. Monografia do programa de Pós-Graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas – IBMEC/RFB, Brasília, 2015. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/trabalhos-academicos/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-analise-e-modelo-alternativo.pdf/view>>. Acesso em: 31 de julho de 2020.



Fonte: Sistemas informatizados da RFB

O problema é esses setores correspondem apenas a 85 mil contribuintes em um universo de mais de 5 milhões de empresas do Brasil. De fato, na lição de Scherer (2015)²⁰, a eliminação da contribuição patronal incidente sobre a folha representou uma redução de 14,5% para as empresas nos custos obrigatórios associados de um emprego formalizado, contudo o volume da renúncia fiscal aumentou consideravelmente a dívida pública, uma vez que a União deve compensar o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, no valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da Desoneração concedida.

4. A desoneração da folha e suas consequências

Como já vimos anteriormente, a política da Desoneração da Folha Salarial foi implantada para produzir efeitos a partir de 2012, dentro de um plano maior de recuperação econômica, após a crise econômica mundial de 2008 e que teve por objetivo a manutenção de emprego e o aumento da competitividade de grupos econômicos.

Entretanto, essa discussão sobre a desoneração não é nova, pois sempre se questionou o reflexo do peso dos encargos trabalhistas sobre a competitividade das empresas e, consequentemente, na economia, não olvidando sobre as consequências sobre o próprio nível de empregabilidade.

Ao largo das diversas metodologias de estudo que colocam custo tributário do emprego variando entre 56% e 102% de encargos sobre os salários (Kertzman – 2012 e Felipe Garcia *et al.* – 2018²¹), não há dúvida que ela é uma das mais altas do planeta. De fato, a contribuição patronal teve um incremento significativo desde a sua origem quando a alíquota era de apenas 3% (Lei Eloy Chaves de 1923), passando para os atuais 20%, atingindo prioritariamente os setores econômicos que utilizam de mão de obra de forma intensiva. Portanto, a tributação sobre

²⁰ SCHERER, Clóvis. Desoneração da Folha de Pagamentos: Efeitos no Emprego e nos Salários. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5010/4/bmt_59_nota-tecnica2.pdf>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

²¹ GARCIA, Felipe; SACHSIDA, Adolfo; CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de. O Impacto da Desoneração da Folha de Pagamentos Sobre o Emprego: Novas Evidências. Brasília: 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8251/1/TD_2357.pdf>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

folha de pagamento imputará uma maior carga tributária para quem mais emprega, desestimulando o desenvolvimento de atividades em que há utilização intensiva de mão de obra.

O problema é que essa contribuição é um dos sustentáculos do financiamento da seguridade social e qualquer diminuição ensejaria o aumento do já tão alardeado *déficit* da previdência. De fato, a receita bruta é uma base de cálculo flutuante para o cálculo da contribuição previdenciária, ao contrário da estabilidade que a incidência sobre folha de pagamento permite ter.

Todavia, há também de se verificar o nível de informalidade atualmente existente que faz crer que o volume da contribuição pudesse ser maior caso a alíquota fosse menor, em face de uma gradual formalização das relações de trabalho e aumento do emprego e da massa salarial.

Porém, um ponto que não enseja dúvida, é que a CPRB é um novo tributo que incide sobre toda a cadeia produtiva de forma cumulativa, uma vez que não se vincula a um valor adicionado. Também não há que se questionar que essa desoneração não eliminou a incidência da contribuição sobre a folha de pagamento em diversas outras situações, como, por exemplo, nas hipóteses de a empresa fabricar produtos que ensejam a desoneração e outros que não são desonerados, fazendo com que tenha que se recolher as contribuições previdenciárias sobre os dois modelos. Efetivamente, a inclusão de um novo tributo aumenta o nível de complexidade e os custos de controle, apuração e pagamento. Resta óbvio que, se um dos objetivos da mudança era a simplificação do sistema tributário, pode-se afirmar com precisão que isso não ocorreu.

Aprofunda Ivan Kertzman (2015)²² que, desde a fase inicial de implantação da medida, fez-se necessário a edição de instruções normativas da Receita Federal, para fins de regulamentar a matéria, esclarecendo e preenchendo pontos obscuros, ou melhor, falhas na legislação. Pontua, também:

Observe-se que o fato de a folha de pagamento estar sendo desonerada não significa, necessariamente, que todos os setores contemplados foram beneficiados com a medida. Afirma-se isso porque o novo tributo substitutivo, incidente sobre a receita bruta, pode, para algumas empresas, representar acréscimo do custo tributário.

É possível afirmar que a política fiscal de desoneração da folha de pagamentos, através da instituição da CPRB, tornou ainda mais custoso e complexo o adimplemento dos encargos tributários incidentes sobre o Empregador no país, sem que houvesse um reflexo positivo significativo nos níveis de empregabilidade e de crescimento econômico vinculado a essa variável.

a) A empregabilidade e o crescimento econômico;

Felipe Garcia *et al.* (2018) ministra que seria uma ingenuidade se pensar que a simples desoneração da folha de pagamentos, por meio da redução da contribuição patronal ao regime de previdência, ensejaria um aumento no volume de empregos e na formalização das relações de trabalho, uma vez que as despesas das empresas na contratação de trabalhadores não são de natureza única.

De fato, as despesas com contratação de empregados ensejam custos de natureza variável (salários), quase-variável (encargos trabalhistas estipulados em lei, a exemplo das contribuições previdenciárias) e as irrecuperáveis (seleção e treinamento). Ora, a desoneração da folha de pagamentos apenas mitigaria uma parte dos gastos que é a parcela quase-variável, permanecendo os demais custos incidentes. Não se pode esquecer que sempre é possível o

²² KERTZMAN, Ivan. Curso Prático de Direito Previdenciário. 12ª Edição. Salvador: Editora JUSPODIVM, 2015. Pág. 561.

aumento da hora-trabalho, evitando a contratação de mais empregados, quando a atividade desempenhada pode ser efetuada por menos trabalhadores em maior tempo de atuação, o que, a grosso modo, somente implicaria no aumento dos custos variáveis e quase-variáveis da hora-trabalho (horas-extras), descarecendo o gasto com os custos irrecuperáveis.

Felipe Garcia *et al* (2018) conclui em seu estudo que:

A despeito das intenções positivas da lei de desoneração, pode-se dizer que, pelas avaliações *ex post* já realizadas, o que inclui o presente estudo, não há evidências robustas de efeitos reais positivos da desoneração. Sobre a geração de empregos, este resultado está se consolidando. Nas demais dimensões, as avaliações existentes, a despeito da validade dos pressupostos de identificação de impacto, pelo menos indicam que a correlação entre a desoneração e a performance do mercado de trabalho é também baixa.

Por sua vez, Scherer (2015) fez uma extensa pesquisa, concluindo que:

Em síntese, esta nota indica que a Política de Desoneração da Folha de Pagamentos promoveu uma elevação da demanda por trabalho nas empresas desoneradas, comparativamente às não desoneradas, além de ter proporcionado um pequeno aumento relativo dos salários em seu primeiro ano de implementação. A política parece estar associada ao aumento de 14,3% a 15,3% no emprego formal, e de 7,6% a 8,2% nas horas de trabalho, em média. Além disso, a desoneração pode ter contribuído para elevar o salário-hora médio de 3,5% a 3,7% na média dos estabelecimentos, indicando que houve uma pequena transferência parcial para os salários.

Pode parecer incongruente, mas as conclusões dos estudos citados, apesar de parecerem antagônicas, estão rigorosamente corretas. De fato, quando se analisa o desempenho das empresas favorecidas pela desoneração, constata-se que houve um incremento no nível de empregabilidade e da formalização das relações de trabalho. O problema reside quando se compara os resultados demonstrados pelas empresas beneficiadas pela desoneração com todo o montante de empresas contribuintes, bem como quando se confronta com o volume da receita renunciada, permitindo-se chegar às mesmas conclusões de Felipe Garcia e outros.

Com efeito, o número de empresas que tiveram o beneplácito da desoneração é muito pequeno quando se compara com o universo das empresas do país. Em verdade, não houve uma uniformidade de critérios para seleção dos setores beneficiados, resultando na inclusão de setores sem que houvesse um estudo aprofundado da efetividade do benefício concedido.

Alessandro Silva *et al* (2015) em seu estudo explica que os setores contemplados representam tão-somente 1,7% do total de contribuintes (84 mil empresas dentro de um universo de 5 milhões). No que pertine aos empregos, as empresas beneficiadas representam apenas 15,8% do total de vínculos empregatícios do país, e 20,1% da massa salarial. Quanto aos aspectos econômicos, as empresas desoneradas representam 18,8% do total da receita bruta e participam com 6,9% do volume das exportações. O gráfico abaixo extraído do estudo de Alessandro Silva e outros demonstra essa diferença:

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

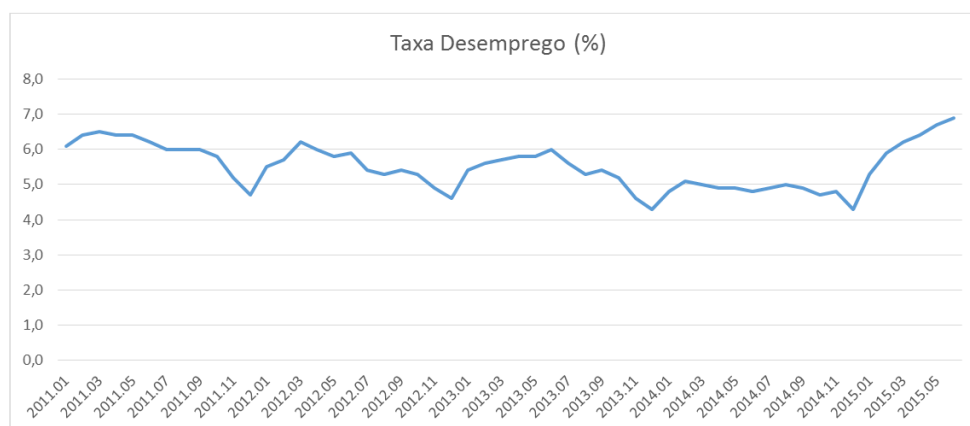
[A] Dados referem-se aos contribuintes beneficiados pela Desoneração da Folha

[B] Dados referem-se ao total dos contribuintes

Fonte: Sistemas Informatizados da Receita Federal

Calha recordar que quando da implementação das medidas de desoneração da folha, o país vivia um momento de pleno emprego, ou seja, o desemprego involuntário existente era proveniente da natural movimentação horizontal e sazonal, mas não era resultado da crise econômica. Daí que uma visualização da evolução temporal dos níveis de desemprego não traduz uma grande diferença entre o momento anterior à concessão do benefício da desoneração da folha e os anos posteriores, quando a medida já era aplicada. Tal situação pode ser observada no estudo de Alessandro Silva *et al* (2015), cujo gráfico demonstrativo reproduzimos:

Taxa de desemprego



Fonte: Sistemas informatizados da Receita Federal

Não se pode afirmar com precisão se a política de desoneração ajudou a manter o nível de emprego, todavia, é possível apontar que, tomando por base a renúncia fiscal com a desoneração da folha, o custo médio de cada emprego vinculado às empresas beneficiadas foi de R\$ 60 mil anuais para os cofres públicos, equivalendo a um salário de R\$ 5 mil por mês, cerca de 300% maior que o salário mensal médio de admissão do CAGED de cerca de R\$ 1,7 mil, no período considerado.

5. A renúncia Fiscal

Como destacamos anteriormente, Scherer (2012) apontou que a eliminação da contribuição patronal incidente sobre a folha representou uma redução de 14,5% para as empresas nos custos obrigatórios associados de um emprego formalizado. É claro que esse custo reduzido foi absorvido na forma de renúncia tributária pela União que, como também já

explicamos, deverá aportar ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, o valor correspondente à estimativa de renúncia previdenciária decorrente da Desoneração da Folha.

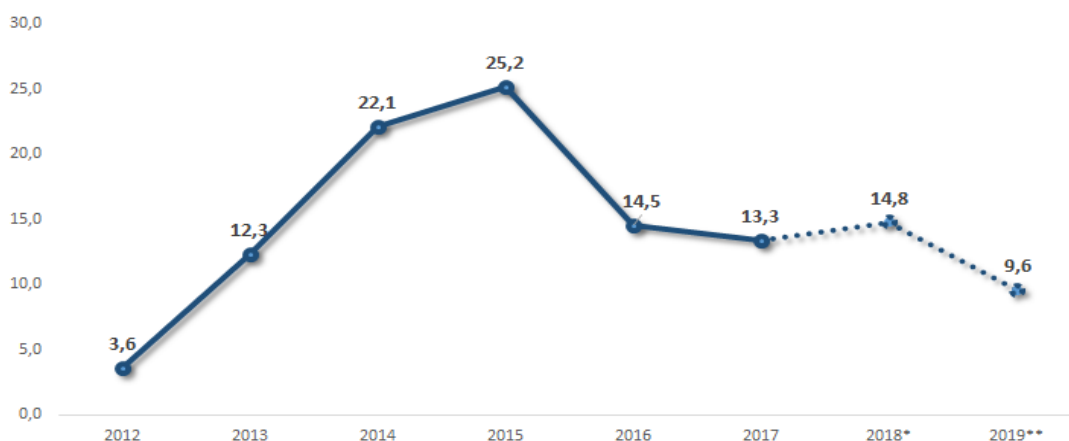
Nas palavras de Alessandro Silva *et al* (2015), a:

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.

Como resultado, a Desoneração praticada impactou severamente o resultado primário fiscal ano após ano, representando em 2015 quase 0,4% do PIB, chegando a mais de 1,6% da arrecadação federal (Alessandro Silva *et al* – 2015).

É de se questionar então se é justificável tamanha renúncia fiscal para o benefício de um universo de apenas 1,7% do total de contribuintes. O Boletim Mensal sobre os Subsídios da União de 2018, publicado pelo até então Ministério da Fazenda²³, trouxe a evolução gráfica do volume da renúncia fiscal resultante da Desoneração da Folha e que abaixo reproduzimos:

Evolução da renúncia fiscal da política de desoneração da folha – 2012-2019 – Valores nominais (R\$ Bilhões)



Fonte: RFB Elaboração: MF/Sefel.

* Estimativa de renúncia tributária constante no Demonstrativo de Gastos Tributários (DGT 2018).

** Estimativa de renúncia tributária constante no Projeto de Lei Orçamentária Anual de 2019.

O aumento considerável da renúncia foi crescente até 2015 em face da inclusão sistemática de novos produtos e setores econômicos, sem que houvesse um estudo prévio e consistente dos resultados, alcançando a incrível patamar de 25,2 bilhões de reais de renúncia tributária, o que significava 0,5% do PIB. Tal valor é impactante quando se compara com a meta de *superávit* primário de 1,0% do PIB.

²³ FAZENDA, Ministério da. Boletim Mensal Sobre os Subsídios da União. N°1- Desoneração da Folha de Pagamentos. Outubro/2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/boletim/01-boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-desoneracao-da-folha-de-pagamentos/view>>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

A situação revelou-se insustentável e passou-se então adotar um modelo de diminuição dessa renúncia com a Reoneração da folha com a elevação significativa das alíquotas da CPRB de determinados setores econômicos e com a exclusão de outros.

6. Alternativas à desoneração e o fim da CPRB

Ivan Kertzman (2012) propôs como alternativa à CPRB, um modelo de desoneração da folha com base na criação de um novo tributo incidente sobre as movimentações financeiras nos mesmos moldes da extinta CPMF, mas que teria destinação exclusiva para o financiamento da Previdência Social.

Já Alessandro Silva e outros (Alessandro *et al* – 2015) propôs a manutenção da sistemática de contribuição patronal incidente sobre a folha, reduzindo dos atuais 20% para 17,5%, estendendo-se para todas as empresas. Tal medida implicaria na manutenção de uma renúncia fiscal da ordem de 24 bilhões anuais. Para os autores, a manutenção da sistemática de oneração da folha, mas com a redução da alíquota para 17,5% atenderia aos requisitos da simplicidade, maior neutralidade e eficiência, eliminando a regressividade e a cumulatividade que a incidência sobre a receita traz, reduzindo a insegurança jurídica e os custos de complementação, mantendo-se a associação da contribuição previdenciária à massa salarial e, por fim, mantendo o incentivo à geração de empregos.

De uma forma ou de outra, qualquer modelo de financiamento da seguridade social deverá levar em consideração dois fatores, quais sejam: o excessivo ônus tributário sobre o fator trabalho, especificamente sobre a folha salarial, e o impacto da desoneração sobre o equilíbrio das contas públicas.

Nesse sentido, é importante trazer um trabalho publicado na Universidade de Oxford, em 2017, pelo economista David McKenzie²⁴ do Banco Mundial, em que questionou a eficácia de políticas públicas ativas de fomento do mercado de trabalho em países em desenvolvimento, entendendo que:

Uma alternativa para fornecer subsídios aos trabalhadores tem sido conceder subsídios às empresas, incentivá-los a contratar mais trabalhadores. De Mel, McKenzie e Woodruff (2016) testaram o impacto dos subsídios salariais concedidos às microempresas para incentivá-las a contratar trabalhadores. Esses autores descobriram que somente 24% das empresas usaram o subsídio para contratar um trabalhador, resultando em um aumento no emprego apenas enquanto o subsídio está em vigor. Mas a dinâmica então parece razoavelmente semelhante àquelas em figura 1, com grande parte desse impacto desaparecendo assim que o subsídio é removido e nenhum impacto a longo prazo sendo sentido após dois anos.(tradução nossa)

Resta indubitável que não há uma fórmula mágica que atenda a todos os interesses envolvidos. De um lado, é preciso diminuir a carga tributária das empresas incidentes nas

²⁴ MCKENZIE, David. How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence. Oxford University: 2017. Pág 14. Disponível em: <<https://academic.oup.com/wbro/article/32/2/127/4064175>>. Acesso em 31 de julho de 2020.

Versão original: “An alternative to providing subsidies to workers has been to give the subsidies to firms, to encourage them to hire more workers. De Mel, McKenzie, and Woodruff (2016) test the impact of wage subsidies given to microenterprises to encourage them to hire workers. These authors find that 24 percent of firms use the subsidy to hire a worker, resulting in an increase in employment while the subsidy is in effect. But the dynamics then look reasonably similar to those in figure 1, with much of this impact disappearing as soon as the subsidy is removed, and no longterm impact being felt after two years”.

relações de trabalho, reduzindo o custo desses encargos, proporcionando, assim, um ambiente de maior competitividade das empresas nacionais em face a um mercado internacional cada vez mais globalizado. Também, de um outro lado, é de se observar a necessidade do financiamento da seguridade social, que se apresenta cada vez mais pressionada por um custeio elevado e em permanente crescimento.

Conclusão

Conforme demonstrado, a desoneração da folha de pagamentos no Brasil não proporcionou a geração de empregos e o crescimento econômico almejados, haja vista que esta política contemplou somente 1,7% das empresas do país e a um custo tributário exorbitante.

O fim da CPRB com a retomada da tributação da folha de pagamento através da incidência da alíquota de 20% para as empresas estava prevista para ocorrer em 31 de dezembro de 2020. Todavia, a pandemia do coronavírus trouxe uma expressiva recessão econômica com reflexos drásticos para as classes sociais menos favorecidas. A resposta governamental foi dada com a edição da Lei nº 14.020 de 06/07/2020, que instituiu o Programa Emergencial de Manutenção do Emprego e da Renda, mas que também serviu para prorrogar a CPRB até 31 de dezembro de 2021.

Não há dúvida de que um novo modelo de desoneração da folha deverá ser lastreado na equidade e extensão máxima para todos os setores econômicos como um dever de solidariedade para custeio da previdência. Não deverá ser cumulativo, incidindo sobre toda a cadeia produtiva e, principalmente, deverá levar em consideração o equilíbrio das contas públicas.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **EM Interministerial nº 122 - MF/MCT/MDIC.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

_____. **Medida Provisória 540/2011.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

_____. **Lei 14.020/2020.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/L14020.htm>. Acesso em: 04 de maio de 2021.

CARVALHO, Laura. **Valsa Brasileira - Do Boom Ao Caos Econômico.** São Paulo: Editora TODAVIA. 2018.

CECHIN, A.; MONTOYA, M. Origem, causas e impactos da crise financeira de 2008. **Revista Teoria e Evidência Econômica**, v. 23, n. 48, 8 set. 2017.

ECONOMIA, Ministério da. **Desoneração da Folha de Pagamento.** Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/renuncia-fiscal-setorial/desoneracao-da-folha-de-pagamento-1#:~:text=A%20desonera%C3%A7%C3%A3o%20da%20folha%20de,pela%20incid%C3%A2ncia%20sobre%20o%20faturamento>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

FAZENDA, Ministério da. **Boletim Mensal Sobre os Subsídios da União. N°1- Desoneração da Folha de Pagamentos**. Outubro/2018. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/publicacoes/subsidios-da-uniao/boletim/01-boletim-mensal-sobre-os-subsidios-da-uniao-desoneracao-da-folha-de-pagamentos/view>>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

GARCIA, Felipe; SACHSIDA, Adolfo; CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de. **O Impacto da Desoneração da Folha de Pagamentos Sobre o Emprego: Novas Evidências**. Brasília: 2018. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8251/1/TD_2357.pdf>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

KERTZMAN, Ivan. **A Desoneração da Folha de Pagamento**. Dissertação (Mestrado em Direito Público), Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador: 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/8447/1/IVAN%20KERTZMAN%20-%20DISSERTA%C3%87%C3%83O.pdf>>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

_____. **Curso Prático de Direito Previdenciário**. 12ª Edição. Salvador: Editora JUSPODIVM, 2015. Pág. 561.

MCKENZIE, David. **How Effective Are Active Labor Market Policies in Developing Countries? A Critical Review of Recent Evidence**. Oxford University: 2017. Pág 14. Disponível em: <<https://academic.oup.com/wbro/article/32/2/127/4064175>>. Acesso em 31 de julho de 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. Pág. 679.

SCHERER, Clóvis. **Desoneração da Folha de Pagamentos: Efeitos no Emprego e nos Salários**. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5010/4/bmt_59_nota-tecnica2.pdf>. Acesso em: 31 de julho de 2020.

SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TANAKA, Mylke. **Desoneração da Folha de Pagamento: Análise de Modelos Alternativos**. Monografia do programa de Pós-Graduação em Economia do Setor Público e Finanças Públicas – IBMEC/RFB, Brasília: 2015. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/trabalhos-academicos/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-analise-e-modelo-alternativo.pdf/view>>. Acesso em: 31 de julho de 2020.