

INSTITUTO DA DESONERAÇÃO DA FOLHA SALARIAL E SEUS EFEITOS COLATERAIS

José Roberto Rodrigues Afonso*

Luciano Felício Fuck**

Raphael Augusto Pinheiro Anunciação***¹

Resumo: Desde o início desta década, o Brasil aderiu a alternativa na cobrança da contribuição para a seguridade social devida pelos empregadores, que, para um número crescente de atividades econômicas, deixou de incidir sobre a folha salarial e passou a onerar o faturamento bruto nas vendas internas. Em tese, essa troca resultaria em redução de custo para os empregadores e, por isso, passou a ser chamada de desoneração da folha salarial. Este artigo resgata brevemente as raízes de sua criação, bem como faz uma análise de seus efeitos sobre atos e contas públicas. O impacto mais evidente é o da renúncia de receita aos cofres públicos. Esse novo mecanismo, porém, também suscitou decisões e discussões a respeito de compras pelos governos de bens e serviços fornecidos por empresas beneficiadas – questão ainda não abordada na literatura nacional.

INTRODUÇÃO

* Economista, pesquisador do IBRE/FGV e professor do Mestrado do IDP.

** Professor do mestrado e da graduação no Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Mestre em Direito (LL.M. Eur.) pela Universidade de Munique (*Ludwig-Maximilians-Universität* – LMU); Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo (USP).

*** Advogado, mestrando pelo IDP e professor da Escola Superior de Advocacia (ESA/OABDF).

¹ Como de praxe, as opiniões são exclusivas dos autores. Elaborado com base em informações disponíveis até 31/1/2017. Juliana Damasceno deu apoio às pesquisas.



a tentativa de diminuir o peso dos tributos e encargos incidentes sobre os custos de mão de obra, alguns países mudaram sua legislação tributária de modo a cobrar, sobre outras bases de cálculo, parte ou todo do que arrecadavam tradicionalmente sobre folha salarial.² O mais comum foi adotar como nova base o valor adicionado – com o intuito de evitar outra distorção na tributação, o que implicaria cumulatividade.

Nos primeiros anos desta década, o Brasil também embarcou nessa onda, embora o tenha feito de forma peculiar. Foi o único país a adotar o faturamento bruto como nova base de cálculo, em que pese aquela distorção conhecida. O governo alegou que mais importante seria beneficiar os exportadores e o faria ao excluir da base o faturado com vendas ao exterior. Fora isso, também reconheceu que, ao contrário da maioria dos outros países, o País não adota um único e nacional imposto sobre valor adicionado.

Passou a ser chamada de “desoneração da folha salarial” essa mudança da contribuição patronal da folha salarial para o faturamento. É forçoso reconhecer que a expressão não é muito precisa, porque não necessariamente o valor devido pela nova legislação se situa em patamar inferior ao devido anteriormente. Além disso, os contribuintes, quando enquadrados em uma atividade econômica afetada pela nova legislação, não tinham a opção de escolher pelo regime que lhe causaria o menor custo tributário.

Melhorar a competitividade da produção nacional, especialmente para fins de exportação, apenas da indústria e, mais especificamente ainda daquela que era intensiva em mão de obra, como é o caso clássico da fabricação têxtil, foi a justificativa básica dada pelo governo para criação da chamada desoneração da folha salarial. Se a tal medida começou limitada a

² Ver Mooji e Keen (2012) e Koske (2013), dentre outros autores.

alcançar tão somente quatro atividades econômicas, posteriormente acabou passando por sucessivos processos de revisão e ampliação. Foram incluídas outras indústrias e, posteriormente, outros ramos de atividade. Mais de meia centena delas passaram a ser afetadas. Perdeu-se, inclusive, o referencial de que muito mais pesaria em termos relativos a folha salarial nos custos operacionais de cada atividade. Ao que tudo indica, um elevado grau de discricionariedade passou a dominar as decisões sobre essa matéria.

A chamada desoneração da folha teve vários impactos sobre contas públicas, e também sobre atos de governo, nem sempre conhecidos e analisados. Sem dúvida, o impacto mais evidente é o da renúncia de receita aos cofres públicos. O novo mecanismo, porém, também suscitou decisões e discussões sobre compras pelos governos de bens e serviços fornecidos por empresas que receberam os benefícios. Este último aspecto constitui uma lacuna na literatura nacional e é em torno do qual se pretende, com este artigo, dar uma contribuição para à análise acadêmica.

Nesse contexto, o trabalho objetiva analisar as características da política de desoneração da folha de pagamento, assim como a renúncia fiscal resultante de tal medida e, conseqüentemente, os efeitos e a eficácia relacionados.

CONCEPÇÃO E MUDANÇAS

A desoneração da folha salarial surgiu como uma das medidas de natureza fiscal previstas no chamado Plano Brasil Maior, a terceira linha da política industrial promovida pelo Poder Executivo Federal, iniciada em 2004. A Política Industrial, Tecnológica e de Comércio Exterior – PITCE, lançada naquele ano, corresponde ao marco inicial do programa, seguida pela Política de desenvolvimento Produtivo – PDP, de 2008.

Com efeito, no cerne da eclosão e aprofundamento da

crise financeira internacional em 2008/2009, a política fiscal brasileira adotou uma postura contracíclica, tradicional em períodos de desaceleração ou recessão. Na direção contrária dos demais países, que optaram em sua maioria por elevar investimentos ou outros gastos de caráter temporário, o Brasil acabou por conceder, prorrogar e ampliar desonerações tributárias, além de criar um modelo *sui generis* em que acionou o endividamento público para fomentar o crédito ao setor privado.

O Plano Brasil Maior configura-se, portanto, como uma política pública com forte ênfase em medidas setoriais voltadas ao estímulo à inovação e ao investimento, à promoção do comércio exterior e à defesa da indústria e do mercado interno, por meio de medidas agrupadas de acordo com os propósitos mais relevantes de cada ação:

- (i) redução dos custos do trabalho e do capital;
- (ii) promoção e defesa comercial; e
- (iii) apoio à inovação e defesa do mercado interno, além de medidas de apoio à competitividade e ao desenvolvimento produtivo.³

Principal desdobramento do Plano Brasil Maior,⁴ de agosto de 2011, a desoneração da folha de pagamento foi implementada mediante a Medida Provisória n. 540, de 02 de agosto de 2011, convertida em lei (Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011) e ampliada por meio de diversas alterações posteriores.

Na prática, considerando o modelo tradicional, isto é, aquele não atingido pelos efeitos da desoneração da folha de pagamento, as empresas submetidas aos regimes tributários do lucro real e do lucro presumido⁵ devem promover o recolhimento

³ SOUZA, Kênia Barreiro de Souza; CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. Medidas recentes da desoneração tributária no Brasil: uma análise de equilíbrio geral computável. Revista Brasileira de Economia: Rio de Janeiro, v. 70, n. 1, janeiro-março 2016, p. 102.

⁴ Informações disponíveis em www.brasilmaior.mdic.gov.br.

⁵ Registra-se que as empresas optantes do regime tributário do Simples Nacional já são beneficiadas por política própria de desoneração da folha de pagamento, decorrente do advento da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

dos encargos sociais incidentes sobre verbas de caráter remuneratório como, por exemplo, salário, férias, 13º salário.⁶

Sendo assim, a desoneração consiste na supressão da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento dos funcionários, bem como na contribuição compulsória e parcial sobre a receita bruta das empresas impactadas pelo novo regime.⁷

De acordo com a Receita Federal do Brasil, a mudança da base de incidência se deu, na verdade, pela criação de novo tributo,⁸ aplicado sobre o faturamento das empresas beneficiadas pela Lei n. 12.546/11, com alíquotas que variavam de 1,5% a 2,5%. Essa contrapartida era, contudo, de menor monta.⁹ Adotou-se, portanto, o termo desoneração, “*na medida em que este valor é inferior à alíquota que manteria inalterada a arrecadação patronal, a chamada “alíquota neutra”*”.¹⁰

⁶ Para informação completa acerca das verbas sujeitas à incidência dos encargos sociais, consultar a “Tabela de Incidência de Contribuição”, elaborada pela Receita Federal, disponível em: <http://bit.ly/2mf4fKl>.

⁷ SOUZA, Kênia Barreio de Souza; CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. op. cit., p. 100.

⁸ “A implementação da incidência sobre a receita bruta se deu, em termos práticos, por meio da criação de um novo tributo, a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), que consiste na aplicação de uma alíquota ad valorem, 1% ou 2%, a depender da atividade, do setor econômico (CNAE) e do produto fabricado (NCM), sobre a receita bruta mensal.” (BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária da Receita Federal do Brasil. Desoneração da Folha, estimativa de renúncia e metodologia de cálculo. p. 1).

⁹ “Os setores beneficiados passaram a pagar sobre o faturamento, em média, cerca de metade do que contribuíam anteriormente sobre a folha de pagamentos.” (BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p. 3).

¹⁰ CORDILHA, Ana Carolina. Desoneração da folha de pagamento: impactos na competição e política fiscal. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro. Instituto de Economia, Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento, 2015, p. 130.

Segundo o Ministério da Fazenda, “A desoneração previa originalmente a neutralidade tributária, i.e., a substituição do pagamento correspondente à contribuição patronal por outro tributo em volume equivalente. No entanto, essa neutralidade não foi alcançada no Brasil, sendo o tributo compensatório estabelecido em nível bem menor do que aquele necessário para compensar a renúncia tributária decorrente do não

Em alguns casos, contudo, os dados informados pela Receita Federal apontam para o fato de que empresas sofreram, de fato, oneração ou desoneração negativa – uma vez que, de acordo com a metodologia da Receita Federal do Brasil, o negativo ocorre sempre que o recolhimento supera a contribuição teórica.

De início, a desoneração foi aplicada a apenas 4 setores (têxtil e vestuário, móveis, couro e calçados, bem como tecnologia da informação e comunicação – TIC), em face das dificuldades observadas quanto à retomada do crescimento.¹¹ Nesse contexto, a desoneração foi criada como política tributária,¹² ainda com caráter provisório (embora falta de competitividade seja um problema permanente), visando estimular o crescimento dos setores favorecidos. Desse modo, contribuía para maior competitividade na indústria nacional, seja no tocante às exportações (para estimular vendas de produtos nacionais), seja no campo dos produtos importados (para permitir que produtos nacionais concorressem em melhores condições com os vindos do exterior). Além disso, propiciava expressivo incremento das

pagamento das contribuições patronais para o INSS.” (destaque no original). (BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p.1).

¹¹ Exposição de motivos da Medida Provisória nº 540/11, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/11. “(...) 21. Apesar da melhora do cenário econômico após a crise de 2008/2009, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro têm enfrentado maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade. Nesse contexto, a medida proposta favorece a recuperação do setor, bem como incentiva a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção. 22. A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados.”

¹² BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p. 1.

condições do mercado de trabalho,¹³ a partir da redução da informalidade¹⁴ e da terceirização¹⁵ e consequente aumento do nível de emprego.¹⁶

Quando da criação da medida, buscava-se introduzir ao ordenamento pátrio políticas que haviam sido elaboradas em alguns países europeus,¹⁷ como forma de compensar os elevados

¹³ SOUZA, Kênia Barreio de Souza; CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. *op. cit.*, p. 102.

¹⁴ A melhoria da competitividade viria da redução dos custos de produção associados à diminuição dos encargos incidentes sobre a folha de salários, sem afetar a remuneração dos empregados ou seus direitos previdenciários. O desempenho das exportações e a redução do custo com encargos sociais estimulariam a geração de empregos formais e contribuiriam para maior formalização no mercado de trabalho. (DIEESE. Nota Técnica: O projeto de lei 863/2015 e as mudanças na desoneração da folha. Nº 145 – junho de 2015, p. 03).

¹⁵ Exposição de motivos da Medida Provisória nº 540/11, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/11.

“(…) 19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho. 20. Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais.”

¹⁶ Tal argumento é contraposto pelos seguintes fundamentos: “O primeiro pode ser respondido pelo primado da teoria econômica, onde se sabe que para criar mais e melhores empregos em uma economia, não basta desonerar a folha; é preciso, dentre outros, gerar um crescimento vigoroso e duradouro, aumento do consumo, investimento público casado com uma política fiscal e ciente, uma reforma tributária progressiva que possibilite melhorias na distribuição da riqueza. Segundo, porque, depois da criação do regime tributário do Simples, que hoje já alcança mais de três milhões de empresas, a imensa maioria das micro e pequenas empresas não paga a cota previdenciária sobre a Folha de Pagamentos. Para elas, a contribuição patronal recai sobre o faturamento. Em 2010, cerca de 4 milhões de empresas entregaram GFIP e, destas, 2,3 milhões eram optantes pelo Simples. Desse total, 2 milhões tinham entre um e cinco empregados e apenas 17,4 mil tinham mais de 251 empregados.” FRANÇA, Álvaro Sólon de. Desoneração da Folha de Pagamentos desconstrói a Seguridade Social. Seminário da Desoneração da Folha – ANFIP. Realizado em 7 de julho de 2011 na Câmara Federal, pp. 80-81.

¹⁷ “O modelo europeu consistiu em transferir parcela da tributação incidente sobre os

custos previdenciários que tinham fulcro em subsidiar parte dos benefícios do *Estado de Bem-Estar Social*,¹⁸ em especial por conta da crise internacional deflagrada em 2008.¹⁹

Na experiência europeia, a desvalorização fiscal (nomenclatura utilizada), se deu a partir da transferência da contribuição patronal previdenciária para a base de cálculo do valor agregado (VAT),²⁰ com incidência sobre os bens de consumo e aplicada também aos produtos importados. Ficaram isentos os produtos de exportação, como forma de fomento à economia.²¹ Importa observar que o contexto existente no Brasil, por ocasião da propositura da medida, era bastante distinto da realidade europeia quando da implementação da política de desvalorização fiscal, haja vista que vivenciávamos quase o pleno emprego, salários

salários (contribuições sociais) para um imposto sobre o valor agregado - IVA.” (SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. Desoneração da Folha de Pagamento - Análise e modelo alternativo. Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC/Receita Federal do Brasil. Trabalho de conclusão de curso de pós-graduação em Economia no Setor Público e Finanças Públicas. Brasília, 2015, p. 6).

¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p. 1.

¹⁹ “Com a crise internacional de 2008 muitos países da Zona Monetária Européia começaram a praticar o instrumento da desvalorização fiscal para aumentar a competitividade das empresas nacionais, estimular a criação de empregos e o crescimento econômico, mesmo que essa medida seja apenas de curto prazo, a manutenção dessa política pode aprofundar os resultados de longo prazo. A esperança subjacente, é que custos trabalhistas mais baixos, devido a redução, por exemplo, da alíquota sobre a previdência social, irá aumentar a demanda de trabalho e reduzir o desemprego.” (FREITAS, Carlos Eduardo de. A desoneração da folha de pagamentos: uma aplicação do modelo de gerações sobrepostas para o Brasil. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2015, p. 5).

²⁰ Aqui, a desoneração transferiu a base de cálculo da contribuição patronal para a receita de vendas (i.e. faturamento), ao invés do VAT, mas também eximiu as exportações. Evidentemente, no caso de empresas não exportadoras, passou-se, portanto, a onerar as empresas com um imposto dito “em cascata”, diferentemente do mecanismo do VAT europeu. (BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p. 3).

²¹ BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p. 3.

crescentes e taxa de câmbio flutuante.²² Nesse cenário, a expansão de empregos não se mostrava plausível, tampouco a redução de preços ao consumidor final.²³

Ainda nessa direção, Álvaro de França alude que a política de desoneração não levou em consideração importantes questões que cabem ao tema, conforme destaque abaixo:

- (i) o custo da mão de obra em relação ao conjunto das despesas operacionais das empresas, o faturamento e o seu lucro;
- (ii) o custo da tributação previdenciária em relação ao conjunto dos demais tributos e das despesas operacionais e o faturamento das empresas;
- (iii) as razões determinantes para a falta de competitividade das empresas, como custo de captação de recursos, relação cambial, capacidade de inovação etc.;²⁴

Como destacado acima, a desoneração foi implementada em caráter temporário e restrito a quatro setores. Todavia, em menos de um ano da criação da política, o Governo decidiu não apenas ampliar a quantidade de setores beneficiados, como também reduzir as alíquotas de incidência sobre o faturamento, passando a ser de 1,0% e 2,0%.²⁵

²² SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. op. cit., p. 9.

²³ BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p. 4.

²⁴ FRANÇA, Álvaro Sólton de. op. cit., p. 78.

²⁵ As mudanças foram promovidas pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, nos seguintes termos:

“Art. 55. A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 7º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento):

(...)

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de

Tratava-se de uma tentativa de enfrentar o processo de desaceleração da economia,²⁶ não obstante a ausência de indicadores concretos capazes de comprovar os benefícios da medida, visto que era desconhecida qualquer avaliação sistemática dos resultados da primeira medida e ainda com a RFB declarando não dispor de acompanhamento sistemático da arrecadação da contribuição previdenciária classificada setorialmente segundo a CNAE ao responder requerimentos da Lei de Acesso a Informações. Tampouco houve efetividade comprovada por meio de estudo prévio e técnico.²⁷

Ocorre, porém, que, de acordo com o Ministério da Fazenda,²⁸ os estudos realizados revelaram, na verdade, resultados muito pouco favoráveis à manutenção da política de desoneração, assim sendo citados no documento daquele órgão:

“Em FGV (2013) as exportações líquidas no setor de confecções efetivamente diminuíam. Em FGV (2014b), a desoneração surge associada à diminuição de 200 mil empregos em setores de serviço desonerados (construção civil, comércio varejista, Tecnologia da Informação). Os resultados indicam que, retrospectivamente, os efeitos medidos da desoneração sobre o emprego (atividade) e as exportações foram incertos, apesar do seu alto custo fiscal.”

Ainda assim, como visto, a política não apenas foi mantida, como também ampliada. Contudo, no intuito de diminuir os impactos do elevado custo fiscal imposto ao governo,²⁹ as

1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei.” (grifo nosso).

²⁶ CORDILHA, Ana Carolina. op. cit., p. 129.

²⁷ SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. op. cit., p. 18.

²⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, pp. 09-10.

²⁹ “Caso seja considerada válida a base de cálculo utilizada pela Receita Federal, no tocante ao montante da renúncia fiscal decorrente da folha de pagamento, essa representará a quarta maior renúncia existente no país, atrás apenas do simples nacional,

regras da desoneração sofreram importante alteração com o advento da Lei n. 13.202/15, que majorou alíquota aplicada sobre a receita bruta, de 2% para 4,5%, e de 1% para 2,5%, para a maior parte dos setores beneficiados.³⁰

O quadro abaixo³¹ apresenta o atual cenário da desoneração da folha de pagamento, após as diversas mudanças ocorridas na Lei n. 12.546/11:

da Zona Franca de Manaus e da desoneração da cesta básica.” SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. op. cit., p. 17.

Observa-se que “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.” SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. op. cit., p. 47.

³⁰ “Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de *call center* referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do caput do art. 7o, que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento).

Art. 8º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 8º será de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas constantes dos incisos II a IX e XIII a XVI do § 3º do art. 8º e (...)que contribuirão à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), (...), que contribuirão à alíquota de 1% (um por cento).”

³¹ SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. op. cit., p. 14.

Art. 7º e 7º-A da Lei nº 12.546/11	
4,5%	3,0%
Empresas: 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);	Empresas: 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%
Empresas: 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;	Empresas: 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%	
Empresas que fabricam produtos a base de carnes, peixes e pães classificados na TIPI nos códigos: 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%	
Empresas de construção civil, grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0, até o encerramento das obras: 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 primária: legislação. Elaboração própria.

Vale comentar que, quando da implantação da medida, previa-se inicialmente a *neutralidade tributária*, ou seja, a contribuição patronal deveria ser substituída por outro tributo cuja arrecadação fosse correspondente em termos de equivalência.³²

³² BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de

A neutralidade, porém, não se concretizou,³³ haja vista que o tributo compensatório não se mostrou suficiente para suprir as renúncias tributárias, em face do não recolhimento da contribuição patronal ao INSS.³⁴

Denota-se, na verdade, a ocorrência de renúncia de receita, que corresponde ao montante não arrecadado pelo governo, diante da implantação da política de desoneração da folha de pagamento, a título de contribuições previdenciárias. Conforme definição da Receita Federal,³⁵ o impacto fiscal foi calculado a partir da “*diferença entre o valor da contribuição que a empresa recolheria se não estivesse sujeita à Desoneração da Folha, e o valor da contribuição previdenciária efetivamente arrecadado, conforme o previsto na Lei 12.546 de 2011*”.³⁶

Em levantamento feito pelo Dieese,³⁷ com base nos dados disponibilizados pela Receita Federal, a renúncia fiscal foi de R\$ 3,6 bilhões, em 2012, aumentando para 12,3 bilhões, em 2013, e 25,2 bilhões em 2015, correspondentes a

análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p. 1.

³³ Cumpre esclarecer que na Europa a política de desvalorização fiscal “(...) 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.” SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. op. cit., p. 9.

³⁴ “Há redução parcial do imposto pago, pois, de modo geral, a receita gerada por essas alíquotas não compensa a perda advinda da menor tributação sobre a folha, o que significa perda de receita para o Erário e alívio financeiro para o contribuinte. Há um compromisso financeiro do Tesouro no sentido de ressarcir a previdência social pela receita perdida. Mas para o setor público com um todo (Tesouro mais Previdência) o resultado é perda de receita.” PELLEGRINI, Josué; MENDES, Marcos. O que é desoneração da folha de pagamento e quais são seus possíveis efeitos. Instituto Braudel. Publicado em 11/08/2014. Disponível em: <http://bit.ly/11P0D8i>.

³⁵ BRASIL. Ministério da Fazenda. Considerações sobre o projeto de lei no 863/2015: desoneração da folha de pagamento, Brasília/DF, abr. 2015.

³⁶ Segundo o Dieese, contudo, “O cálculo da renúncia não é simples, pois requer que se saiba o quanto seria arrecadado caso a política não tivesse sido adotada.” (DIEESE. op. cit., p. 7).

³⁷ DIEESE. op. cit., p. 7.

aproximadamente “0,4% do PIB, 1,6% da arrecadação federal”, e “80% do déficit previsto para o orçamento de 2016”.³⁸ Nesse sentido, o montante renunciado foi de R\$ 3,7 bilhões em 2012 e de R\$ 8,0 bilhões até setembro de 2013 (se mantido o mesmo valor de setembro para os meses seguintes e o 13º salário, a renúncia atinge os R\$ 11,9 bilhões até o final do ano).

Tamanha elevação resultou, principalmente, do número de setores beneficiados pela medida,³⁹ além da extensão de trabalhadores abarcados por ela, que saltou de 870 mil, para mais de 13 milhões,⁴⁰ no mesmo período suprainformado. Destacase, porém, que a metodologia de cálculo acima identificada pode ser questionada, ainda segundo o Dieese, posto que a massa salarial, utilizada para fins de levantamento estimado, seria a mesma, apesar da desoneração.⁴¹

Ainda nesse contexto, segundo o Dieese, deveriam ser levados em consideração os efeitos positivos da política de desoneração, em relação aos possíveis benefícios referentes à massa salarial.⁴² A despeito da divergência sobre a metodologia

³⁸ SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. op. cit., p. 17.

³⁹ “O efeito da escalada legislativa reflete-se na crescente renúncia fiscal e número de empresas desoneradas à medida que a abrangência da desoneração foi se ampliando. Após a sexta MP tratando do assunto, mais de 80 mil empresas já estavam sendo beneficiadas, com um custo mensal de R\$ 1,8 bilhões.” (BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015, p. 5).

⁴⁰ DIEESE. op. cit., p. 7.

⁴¹ “Isto porque a contribuição previdenciária teórica é calculada com base na massa salarial declarada pelos empregadores, sem descontar eventuais efeitos da desoneração sobre esta mesma base. Se esta política resultou na preservação ou no aumento da massa salarial, a contribuição previdenciária, na ausência da desoneração, seria menor do que na realidade foi, levando a uma superestimação da renúncia fiscal apurada.” (DIEESE. op. cit., p. 8).

⁴² “Por exemplo, supondo que a desoneração da folha estimulou a geração de empregos formais e dos salários, elevando a massa salarial em 20%, então este percentual deveria ser deduzido da base de cálculo da contribuição previdenciária teórica. Procedendo a este desconto (...), chegar-se-ia a um resultado de renúncia fiscal de R\$ 10,4 bilhões, o que representa 46% do indicado acima. A dificuldade em saber

de cálculo do montante da renúncia fiscal, não se questiona a sua existência e exponencial crescimento, na medida em que a política de desoneração da folha de pagamento foi sendo ampliada.

RENÚNCIA DA RECEITA

Uma avaliação preliminar da desoneração passa pela mensuração da renúncia da receita por setor de atividade econômica, o que ganha ainda mais relevância na identificação de seu destino, seja para ampliação da massa salarial, dos lucros, ou mesmo para atenuar expansões em custos.

Para a estimativa de renúncia fiscal, a Receita Federal simula qual seria a arrecadação previdenciária caso a contribuição permanesse sobre a folha de pagamento, a chamada contribuição teórica. Em seguida, compara-a com a arrecadação efetiva, isto é, levando em conta tanto o que permanece incidindo sobre a folha, como o que se arrecada sobre o faturamento. O montante global da renúncia equivale, assim, à diferença entre as receitas realizadas (soma do incidente sobre folha e faturamento) e a contribuição teórica.

Com a crescente e gradativa incorporação de novos setores, cuja concepção inicial tinha por objetivo favorecer os setores mais sujeitos à concorrência internacional e cujo peso da mão de obra apresentava maior ônus para efeito de competitividade, essas renúncias ganharam fôlego mês após mês e exibiram rápido crescimento. Não à toa, várias foram as revisões para cima nas estimativas de renúncia fiscal dessa política através de diferentes documentos oficiais. De tal forma, é notável o custo fiscal

efetivamente qual foi o custo da desoneração da folha deve-se à falta de estudos conclusivos sobre os efeitos desta política no mercado de trabalho (...). Em suma, a desoneração da folha acarretou uma significativa renúncia fiscal, mas que parece não adequadamente refletida nas estimativas oficiais. É possível que o custo fiscal da desoneração esteja sendo superestimado. Ainda que o custo da política de desoneração tenha sido alto, os números disponíveis carecem de precisão, e deveriam ser mais bem avaliados.” (DIEESE. op. cit., p. 8).

elevado que a substituição de bases tributárias e a inclusão de novos setores provocaram na estimativa de arrecadação previdenciária e, por conseguinte, na medida de renúncia fiscal.

As desonerações tiveram início justamente quando o desemprego recuou para as mais baixas taxas históricas, e foram ampliadas quando o câmbio se desvalorizou, momento em que, em princípio, eram menos necessárias. Além disso, não existem critérios que condicionem o benefício ao desempenho, tampouco métrica de avaliação. Até pouco tempo também se desconhecia uma medida *ex-post* do valor das renúncias efetivamente concedidas.

Mesmo que novas desonerações não sejam concedidas, é inegável e irreversível o dano para as contas da previdência e do governo central. Mais alarme ainda é a ausência de qualquer evidência de que tenha melhorado o desempenho exportador das atividades contempladas ou de que o emprego e a massa salarial tenham aumentado. Na falta de tais apurações, surgem dúvidas se a maior parte da renúncia de recursos públicos não serviu apenas para aumentar a margem de lucro e, mesmo assim, sem benefício palpável em relação ao investimento.

Na evolução cronológica da prática da desoneração, outro aspecto se destaca: a política de compensação destas renúncias à Previdência Social. Apesar da previsão legal para se instituir, desde o princípio, 13 regras de compensação ao INSS, somente após 15 meses, em abril de 2013, ela foi definida. De acordo com a portaria que a definiu, o Tesouro Nacional repassaria ao INSS, a título de compensação, a renúncia apurada pela RFB quatro meses antes, ou seja, haveria uma janela quadrimestral entre a apuração da renúncia e o efetivo pagamento à Previdência.

É evidente que, enquanto a renúncia estiver em processo de expansão com a inclusão de novas atividades beneficiadas, como já ocorreu desde sua criação, o regime geral de previdência está sendo prejudicado por tal defasagem na cobertura pelo

Tesouro. Nota-se que o descasamento desses fluxos, entre a perda de receita da previdência e o que ela recebe a título de compensação, afeta seu déficit primário, tudo mais constante, em igual proporção desse hiato.

Na prática, pode-se dizer que a mudança da base de cálculo converteu-se em oneração, ora para alguns empregadores, que passaram a pagar mais tributo sobre receita do que antes sobre salários, e ora para o governo, que teve suportar uma renúncia crescente e pesada no caso de muitos empregadores, e sem garantia de impacto expressivo sobre emprego e massa salarial.

Previa-se a desoneração da folha salarial como medida de caráter temporário e bastante focalizada naquelas atividades intensivas de mão de obra e expostas à concorrência internacional, ainda mais predatória. Tal princípio foi perdido já na segunda mudança feita na legislação da desoneração, que passou a incluir novas atividades sem guardar coerência com aquele preceito (basta citar os casos de *call centers* e hotéis, que não enfrentam concorrência estrangeira), passando a adotar a discricionariedade como nova regra de seleção. A própria indústria de transformação, que seria a principal interessada na medida, foi paulatinamente perdendo espaço na renúncia geral.

No fim de 2014, com o mercado de trabalho já em evidente declínio e sendo clara a inutilidade da desoneração, mas sob o calor da campanha eleitoral, o benefício foi tornado permanente. Para tal, não foi publicada nenhuma avaliação oficial sobre os ganhos representados pela medida nem veio a público se houve um acompanhamento sistêmico pela comissão tripartite criada na primeira lei a tratar da desoneração. O próprio Ministério da Fazenda divulgou números conflitantes sobre a desoneração e levou meses para atribuir competência exclusiva à RFB e estabelecer uma metodologia de cálculo da renúncia.

Mudanças de alíquotas, alteração na quantidade de setores contemplados, criação da comissão tripartite para acompanhamento dos resultados da desoneração, compensação ao

RGPS em decorrência da renúncia auferida em uma janela quadrimestral, criação do tributo Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) e nova alteração de alíquota e isenção de obrigatoriedade para adesão têm dificultado cada vez mais a compreensão e a apuração tanto por parte do Governo quanto por parte das empresas.

IMPACTOS NAS LICITAÇÕES GOVERNAMENTAIS

Dentre diferentes impactos da desoneração sobre atos de governo, chama-se a atenção para um debate sobre os efeitos possíveis nas licitações governamentais, em face da decisão peculiar do órgão nacional de controle externo.

Em 23 de outubro de 2013, o Tribunal de Contas da União, por meio do Acórdão n. 2859 - 41/13 – Plenário,⁴³ acolheu o pedido de representação formulado pela Secretaria de Controle Externo de Aquisições Logísticas (SELOG), do TCU, que apontou para a ocorrência de possíveis irregularidades nos contratos administrativos celebrados com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, no âmbito da Administração Pública Federal.⁴⁴

O levantamento técnico realizado pela SELOG teve

⁴³ Acórdão nº 2859/2013 – TCU – Plenário. Processo nº TC-013.515/2013-6. Data da Sessão: 23/10/2013 – Ordinária. Relatoria: Ministro José Múcio Monteiro.

⁴⁴ Parte introdutória do Acórdão nº 2859/2013 – TCU – Plenário:

“1. Trata-se de representação proposta por esta Secretaria de Controle Externo de Aquisições Logísticas (Selog) tendo em vista possível irregularidade em diversos contratos da Administração Pública Federal (APF), qual seja, a não revisão de preços nos contratos firmados com empresas beneficiadas pelo Plano Brasil Maior, em face da desoneração da folha de pagamento para alguns setores da economia (mudança da base de cálculo para a contribuição previdenciária), nos termos do art. 7º da Lei 12.546/2011 e do art. 2º do Decreto 7.828/2012.

2. Como será demonstrado em seguida, estima-se que uma ação do TCU com vistas a corrigir pagamentos indevidos por conta da não redução dos valores contratados pela APF em virtude da supracitada desoneração pode resultar em benefícios impossíveis de serem financeiramente quantificados neste momento, mas certamente na ordem de centenas de milhões de reais.”

como ponto de partida o trabalho desenvolvido em conjunto com a Caixa Econômica Federal (CEF), no qual a empresa pública identificara a possibilidade de redução dos valores pactuados em contratos, especialmente em relação àquele cujo objeto demandava significativa alocação de mão de obra, como é o caso dos contratos de *call center*.⁴⁵

Com efeito, a metodologia adotada pela CEF consistia na readequação das planilhas de composição de custos apresentadas pelas empresas, quando da participação nos certames licitatórios. Desse modo, tão somente excluía-se, da composição inicial de preços, o valor correspondente ao recolhimento da contribuição previdenciária e acrescia-se a alíquota de contribuição sobre o faturamento.

Necessário esclarecer que, para as contratações de terceirização da mão de obra, no âmbito da Administração Pública Federal, faz-se necessária a apresentação da planilha de composição unitária de custos, como condição obrigatória de aceitação das propostas ofertadas pelas empresas, consoante determina a Instrução Normativa n. 2/2008 – MPOG.⁴⁶

⁴⁵ 12. Durante a reunião, a estatal expôs sua experiência, declarando que nos contratos com maior alocação de mão de obra, como os de *call center*, a redução poderia chegar a até 16%. De uma forma geral, o banco acredita que a redução média seja de 2,5% dos valores dos contratos envolvidos, alcançando a cifra de R\$ 200 milhões, sendo que até o momento a Caixa já obteve, efetivamente, uma economia no valor aproximado de R\$ 70 milhões.

⁴⁶ “Art. 15 O Projeto Básico ou Termo de Referência deverá conter:

XII - o custo estimado da contratação, o valor máximo global e mensal estabelecido em decorrência da identificação dos elementos que compõem o preço dos serviços, definido da seguinte forma:

a) por meio do preenchimento da planilha de custos e formação de preços, observados os custos dos itens referentes ao serviço, podendo ser motivadamente dispensada naquelas contratações em que a natureza do seu objeto torne inviável ou desnecessário o detalhamento dos custos para aferição da exequibilidade dos preços praticados; (grifo nosso).

(...)

III - o modelo de Planilha de Custos e Formação de Preços, conforme Anexo III desta Instrução Normativa, o qual constituirá anexo do ato convocatório e deverá ser preenchido pelos proponentes;” (grifo nosso).

Anote-se, por relevante, que a exigência de demonstração dos custos unitários é medida a ser seguida em todos os contratos administrativos, cujo objeto se reveste na prestação de serviços, consoante estabelece da Lei n. 8.666/93.⁴⁷ Dessa forma, foi possível que a CEF promovesse avaliação bastante direta e objetiva em relação contratos de *call center*, haja vista que todos os custos da contratação encontravam-se individualmente identificados.

Em outros termos, a partir de simples ajuste na planilha de preços, era possível aferir a diferença dos valores dos contratos, em decorrência da nova regra de contribuição imposta às empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento.⁴⁸ A mesma metodologia, contudo, não poderá ser utilizada com igual clareza e objetividade nos contratos cujo objeto não pode ter seu preço decomposto em unidades autônomas. Cite-se, a título de exemplo, na área de tecnologia da informação, o fornecimento de *software* e o desenvolvimento de sistemas.

Nesses casos, pelo fato de os efeitos da desoneração serem passíveis de variação entre empresas, não seria possível afirmar, com razoável grau de precisão, em que medida os custos foram afetados pela mudança tributária..

De volta ao Acórdão n. 2859-41/13, a SELOG alude que a CEF se valeu, para fins de fundamentação jurídica, do disposto no §5º do art. 65 da Lei n. 8.666/93, uma vez que, em virtude de

⁴⁷ “Art. 7º As licitações para a execução de obras e para a prestação de serviços obedecerão ao disposto neste artigo e, em particular, à seguinte seqüência:

(...)

§ 2º As obras e os serviços somente poderão ser licitados quando:

(...)

II - existir orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os seus custos unitários;”

⁴⁸ 13. Para chegar aos números citados, a estatal revisou as planilhas de composição de custos dos seus contratos de prestação de serviços utilizando uma metodologia bastante simples: foi excluído o item ‘INSS’ do grupo ‘Encargos Sociais’, com a consequente redução proporcional do item ‘incidência de A sobre B’, e incluído o item ‘INSS’ no grupo ‘Tributos’, com a devida alíquota.

alteração tributária, superveniente à celebração dos ajustes e de “*comprovada repercussão nos preços contratados*”, obteve êxito nas revisões de seus contratos.⁴⁹

Com amparo na mesma premissa legal empregada pela CEF, a SELOG inferiu que a revisão dos contratos, com empresas beneficiadas pela desoneração, afigurava-se medida essencial à proteção dos recursos públicos dispendidos no pagamento dos serviços.⁵⁰ Em complemento, colacionou em seu relatório os seguintes precedentes do próprio Tribunal, doravante analisados.

Acórdãos n. 3.663/2007 - Primeira Câmara e n. 353/2008 – Plenário, nos quais houve determinação do TCU no sentido de que fossem tomadas medidas necessárias à revisão dos contratos, cuja alíquota referente à contribuição do FGTS estava acima dos limites previstos na legislação correlata. Salientou o Ministro Benjamim Zymler, em voto de sua relatoria, que a Lei Complementar n. 110/01 havia elevado a alíquota de contribuição do FGTS de 8% para 8,5%. Contudo, tal majoração era de vigência limitada ao período de 60 meses,⁵¹ sendo que, encerrado esse interregno, a alíquota retornaria ao patamar anterior.

⁴⁹ A CEF tem realizado “(...) a revisão dos contratos com as empresas dos setores beneficiados pela desoneração da folha de pagamento com base no art. 65, § 5º, da Lei 8.666/1993, preferencialmente por meio de acordo bilateral (art. 65, inciso II, alínea ‘d’, da Lei) ou, então, por meio de apostilamento unilateral (art. 58, inciso I e § 2º, da Lei), nos casos em que não foi possível o acordo bilateral.

⁵⁰ 15. É certo que todos os contratos de prestação de serviços firmados pela APF com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento deveriam ter sido revisados e ajustados aos patamares do que preceitua o art. 7º da Lei 12.546/2011 e o art. 2º do Decreto 7.828/2012, de acordo com o previsto no art. 65, § 5º, da Lei 8.666/1993:

⁵¹ Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.

Art. 2º Fica instituída contribuição social devida pelos empregadores, à alíquota de cinco décimos por cento sobre a remuneração devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas as parcelas de que trata o art. 15 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990.

(...)

§ 2º A contribuição será devida pelo prazo de sessenta meses, a contar de sua exigibilidade.

Sendo assim, para os contratos vigentes no momento da mudança da alíquota, deveriam ser feitas revisões quanto aos preços pactuados. Além disso, identificada a manutenção da alíquota do FGTS, mesmo após o findado o prazo da Lei Complementar n. 110/01, ações voltadas ao ressarcimento dos valores pagos indevidamente deveriam ser tomadas.

Já nos Acórdãos n. 1.996/2008-Plenário, n. 2.063/2008-Plenário, n. 1.210/2009-Plenário, n. 1.453/2009-Plenário, n. 2.500/2010-Plenário, as deliberações do TCU se deram no sentido de que fossem excluídos dos contratos administrativos os valores referentes à contribuição provisória sobre movimentação financeira⁵² (CPMF), em decorrência da extinção do tributo.

Assim como nas decisões sobre a mudança na alíquota do FGTS, cuja contribuição complementar de 0,5% teve sua vigência encerrada, a determinação tinha por fulcro o reequilíbrio econômico-financeiro dos contratos para fins de adequação aos encargos tributários efetivamente suportados pelas empresas, como forma de evitar o sobrepreço nos pagamentos feitos pela administração federa. De igual modo, os valores pagos a maior deveriam ser ressarcidos.

Sem embargo, os precedentes mencionados pela SELOG abordam situações em que as mudanças tributárias foram no sentido de alterar o encargo legal (no caso do FGTS) ou tributo (no caso da CPMF) cobrados dos contratados. Soma-se a isso o fato de que era possível mensurar o impacto nos preços dos contratos submetidos à auditoria do TCU.

Fácil, portanto, identificar que, em tais situações, estavam presentes todos os requisitos exigidos no §5º art. 65 da Lei n. 8.666/93, motivo pelo qual houve a determinação de revisão

⁵² Tributo criado por meio da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, destinado especificamente ao custeio da Saúde Pública, do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza e da Previdência Social. Ao longo de sua vigência, até 2007, teve sua alíquota modificada algumas vezes: 0,25% em 1994; 0,20% em 1997 e 1998; e 0,38% a partir de junho de 1999. Exceção para a alíquota de 0,30% entre junho de 2000 até março de 2001.

dos valores, no sentido minorar os preços inicialmente pactuados, em razão das mudanças terem proporcionado redução nos custos de execução dos contratos administrativos.

Não obstante, ainda que o fundamento legal adotado fosse o mesmo, sua aplicação demandaria avaliação da situação em concreto, ao menos no caso do FGTS. Isso porque, com o fim da CPMF, pode-se perceber imediato benefício que sua incidência tributária ocorria no momento da efetivação das transações financeiras. Ou seja, a tributação ocorria em todos os pagamentos feitos pela Administração no âmbito dos contratos administrativos.

De fato, análise mais detida demonstra que o reequilíbrio econômico-financeiro poderia ter sido promovido em todos os contratos administrativos vigentes à época, em razão da extinção da obrigação tributária que impactava diretamente o faturamento das empresas.

Como a contribuição era imposta a todos e a partir da mesma base de cálculo, a aplicação do §5º art. 65, da Lei n. 8.666/93 não exigiria, sequer, avaliação individualizada de cada um dos contratos vigentes. Assim, é possível inferir, ao menos em tese, que o reequilíbrio econômico-financeiro dar-se-ia por meio da subtração do montante correspondente à alíquota do CPMF sobre os valores contratados, independentemente de sua natureza.

O cenário é distinto, entretanto, quando se avalia a questão do FGTS, visto que – ainda que a mudança na base cálculo tenha beneficiado todos os setores da economia⁵³ – o impacto

⁵³ No caso do FGTS, foram isentadas do aumento da alíquota as empresas optantes do regime do simples nacional. A majoração provisória também não alcançou as pessoas físicas, em relação aos empregados domésticos e rurais.

Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.

“Art. 2º (...)

§ 1º Ficam isentas da contribuição social instituída neste artigo:

I – as empresas inscritas no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, desde que o faturamento anual não ultrapasse o limite de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos

positivo somente alcançou as empresas com quadro formal de empregados, dado que a contribuição era aplicada sobre a remuneração dos trabalhadores.

A título de ilustração, na hipótese em que apenas os sócios desempenham as atividades laborais e seus proventos estão condicionados exclusivamente à repartição de lucros, haveria que se falar em redução direta de custos. Portanto, recorrendo ao §5º art. 65 da Lei n. 8.666/93, foi entendido que a variação de tributos ou encargos, *per se*, é requisito insuficiente à concessão do reequilíbrio econômico-financeiro, ante a ausência de comprovação do efetivo impacto no preço de determinado contrato administrativo.

Por outro lado, nos contratos onde fosse viável identificar a variação no preço advinda do fim do adicional de 0,5% do FGTS, os pressupostos legais à revisão estariam presentes, como nos casos das propostas concebidas a partir de planilha de composição unitária de custos, nas quais o valor correspondente ao FGTS e seu reflexo no preço final poderiam ser identificados de forma objetiva.

Ainda na perspectiva da redução da alíquota do FGTS, nos contratos de fornecimento de bens a demonstração do efetivo impacto da medida seria deveras improvável, uma vez que o encargo não incidia diretamente sobre o valor do produto ofertado, mas sim sobre os custos operacionais da empresa, com maior ou menor efeito, a depender de suas características específicas (número de funcionários, estrutura física, logística de fornecimento, etc.).

Feitas essas considerações, importante analisar o voto do Ministro Relator, José Múcio Monteiro. Nessa linha, na parte inicial foi feita breve menção às modificações tributárias

mil reais);

II – as pessoas físicas, em relação à remuneração de empregados domésticos; e

III – as pessoas físicas, em relação à remuneração de empregados rurais, desde que sua receita bruta anual não ultrapasse o limite de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).”

contidas na Lei n. 12.546/11 e no Decreto n. 7.828/12,⁵⁴ além de ressaltar o trabalho realizado pela CEF no sentido de promover a revisão de seus contratos.

Quanto ao ponto, a análise das normas afetas à desoneração se restringiu ao apontamento das alíquotas que passavam a compor a nova regra de tributação das empresas beneficiadas, de forma que não se identifica qualquer avaliação sobre os pressupostos que motivaram a criação da lei.

Em seguida, aduziu o Relator que a representação da SELOG era procedente, em face do reflexo da desoneração sobre os encargos sociais devidos pelas empresas. Desse modo, com a redução do custo da mão de obra utilizada na execução dos contratos, afigurava-se comprometida a equação econômico-financeira inicialmente pactuada, ao menos em sede de consignação preliminar.

Ocorre que, como é cediço, a demonstração do desequilíbrio demanda avaliação caso a caso. Tal ressalva, inclusive, foi feita pelo Ministro Revisor José Jorge, ao salientar que a simples substituição da alíquota da contribuição previdenciária patronal, pela alíquota sobre o faturamento, poderia gerar incongruências na revisão dos contratos, visto que a desoneração, ao contemplar determinados setores, não albergava todas as atividades desempenhadas pelas empresas beneficiadas.

Para tanto, valeu-se da orientação da Receita Federal, por meio da Solução de Consulta n. 38-SRRF01/Disit. No caso em questão, a empresa consulente, do setor de tecnologia da informação, desempenhava serviços correlatos a seu segmento, como também se dedicava ao varejo, atividade não submetida às regras da desoneração.⁵⁵

⁵⁴ Decreto nº 7.828, de 16 de outubro de 2012, que regulamenta a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita devida pelas empresas de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546/11.

⁵⁵ Ante a situação apresentada, assim se manifestou a Receita Federal: “Na hipótese de empresas que se dediquem a outras atividades cumulativamente com a prestação de serviços de TI e de TIC, a base de cálculo da contribuição previdenciária de que

Ou seja, para fins de cálculo da contribuição previdenciária efetiva da empresa, é imperativo que sejam consideradas, mês a mês, as receitas provenientes tanto das atividades desoneradas quanto das não desoneradas. O resultado será obtido, portanto, a partir da redução do valor da contribuição a ser recolhida, ao percentual apurado da razão entre a receita bruta das atividades não desoneradas e a receita bruta total da empresa.

Mais do que isso, depreende-se que a revisão dos contratos administrativos, em decorrência da desoneração, não pode ser processada a partir do mero repetição dos cálculos das planilhas de composição dos custos dos serviços, com a substituição da alíquota da contribuição previdenciária patronal pelo tributo incidente sobre o faturamento.

É necessário, sim, que sejam analisados os efeitos da desoneração em relação ao faturamento da empresa como um todo. Caso contrário, corre-se o risco de se impor ao contratado medida gravosa no tocante à equação econômico-financeira.

Vejamos que, numa situação hipotética, determinada empresa tenha elaborado sua proposta de preços, com base em planilha unitária de custos, na qual constava a alíquota do INSS em 20%. Sobrevinda a Lei da Desoneração, os valores inicialmente pactuados foram mantidos. Em momento posterior, contudo, é determinado que os valores sejam revistos, em vista da redução dos encargos da contratada.

Mesmo que tal situação esteja abrigada pelos pressupostos legais contidos no §5º art. 65 da Lei n. 8.666/93, se a revisão

trata o inciso II do §1º do art. 9º da Lei nº 12.546/2011 será o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais pela prestação de serviços em todas as atividades da empresa, observada a proporcionalidade entre a receita bruta relativa às outras atividades e a receita total.” SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 38 de 27 de Julho de 2012, disponível em:

[http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/\\$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/nethtml/deciso-es/decw/pesquisa-SOL.htm&r=5&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=38&s4=Outros+Tributos+ou+Contribui%E7%F5es&s5=&s8=&s7=](http://deciso.es.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s10=&s9=NAO+DRJ/$.SIGL.&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/nethtml/deciso-es/decw/pesquisa-SOL.htm&r=5&f=G&l=20&s1=&s6=SC+OU+DE&s3=38&s4=Outros+Tributos+ou+Contribui%E7%F5es&s5=&s8=&s7=)

dos preços levar em consideração tão somente o impacto da desoneração no contrato analisado, *per se*, impondo que as planilhas sejam refeitas de modo a substituir uma alíquota por outra, a empresa estaria suscetível à elevação de seus encargos tributários, haja vista que a tributação é calculada sobre o montante total faturado no período, e não com base em faturamentos individualmente considerados.

Nesse prisma, destaca-se, no voto do Ministro Relator, a menção feita à revisão do contrato administrativo n. 17/2010, cujo objeto era a prestação de serviços especializados na área de tecnologia da informação, em favor do próprio TCU. Naquela oportunidade, o benefício da desoneração foi calculado com esteio na efetiva contribuição previdenciária suportada pela empresa, a partir da média calculada no período.⁵⁶

Retomando a análise do voto, decidiu o Relator, com base nesses elementos angariados pela SELOG, pela necessidade de revisão dos contratos administrativos, mediante a promoção do reequilíbrio econômico-financeiro previsto no §5º art. 65 da Lei n. 8.666/93.⁵⁷

Relembrou que o Tribunal já havia se decidido no

⁵⁶ Trecho do voto revisor do Acórdão nº 2859-41/13 – Plenário:

“Com base nesse fundamento legal, a CTIS calculou o percentual devido, a título de Contribuição Previdenciária, mês a mês, de abril a dezembro de 2012, chegando ao percentual médio de 12,53% (peça 2, páginas 9 e 10).

De outro giro, a contratada submeteu a sua metodologia de cálculo da Contribuição Previdenciária ao alvedrio da RFB, mediante consulta. Após análise, a Receita Federal convalidou a sua interpretação legal (peça 2, páginas 62 a 69).

Isto posto, reafirmamos nossa proposta de deferimento integral do pleito da contratada, reduzindo-se a alíquota da rubrica ‘INSS’ dos atuais 20% para 12,53%.”

(...) a revisão deve surtir efeitos financeiros a partir de 1º de abril de 2012, quando a Lei 12.546/11 entrou em vigor, desonerando encargos previdenciários.” (grifo nosso original).

⁵⁷ “Conclui-se, então, que as partes têm assegurado o equilíbrio econômico-financeiro, que pode ser traduzido no fato de que os encargos do contratado devem estar equilibrados com a remuneração devida pela Administração Pública. As expressões grifadas desses preceitos, por seu turno, reforçam a lógica de que a revisão de preços é uma via de mão dupla, ou seja, que também pode ser invocada em benefício do contratante.”

mesmo sentido – Acórdão n. 1.165/2013 – Plenário –, quando da determinação ao Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) para que empreendesse ajustes nas tabelas referenciais de preços do Sistema de Custos Rodoviários (SI-CRO).⁵⁸ E assim concluiu seu voto ao afirmar que:

Deve ficar explicitado, ademais, que a desoneração não ocorre para aumentar lucro, mas sim para diminuir o preço dos produtos e serviços. Assim, caso não se reduza a remuneração, o lucro, no contrato administrativo, acaba se elevando. Ora, a Administração Pública deve se beneficiar do barateamento dos preços e serviços da mesma forma que ocorreria nas relações privadas.

(...)

Conclui-se, pois, que há supedâneo legal e econômico para a renegociação alvitrada pela Selog.

O Plenário do TCU, por seu turno, acolheu o voto do Relator e julgou procedente a representação proposta pela SELOG. As determinações do TCU deveriam ser promovidas pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, pelo Conselho Nacional de Justiça e pelo Conselho Nacional do Ministério Público, de modo que adotassem as providências necessárias, junto aos órgãos, entidades e instituições que lhes são vinculados, bem

⁵⁸ 9.1. determinar ao Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) que:

9.1.1. manifeste-se sobre as alterações procedidas nos cálculos dos encargos sociais indicadas neste processo e avalie a possibilidade de adotar imediatamente as novas alíquotas apresentadas na Tabela 1 da instrução da unidade técnica no Sicro, disponibilizando a memória de cálculo detalhada dos referidos valores na internet;

9.1.2. inclua informação, nos relatórios gerados pelo Sicro e em sua tabela de preços de consultoria, de que o percentual de encargos sociais utilizado ainda não contempla a desoneração procedida pelas Medidas Provisórias 601/2012 e 612/2013;

9.1.3. divulgue, em conjunto com a tabela atualmente em vigor, nova tabela de preços de consultoria do DNIT utilizando percentual de encargos sociais desonerado para trabalhadores mensalistas;

9.1.4. avalie a possibilidade de implementar adaptações no atual Sicro de forma a possibilitar a geração de relatórios com percentuais de encargos sociais diferenciados, considerando os impactos advindos das Medidas Provisórias 601/2012 e 612/2013;

9.1.5. providencie a incorporação de todas as considerações aqui elaboradas no futuro Sistema de Custos Rodoviários (Sicro-3);

como pelas Diretorias do Senado Federal e do Câmara dos Deputados e à Secretaria Geral do Próprio TCU.⁵⁹

Ficou, portanto, a cargo dos Órgãos Centrais de Gestão do Executivo, Legislativo e do Judiciária a definição dos contratos administrativos sujeitos ao reequilíbrio econômico-financeiro, assim como qual seria o montante aplicado. Os efeitos da decisão, contudo, estão suspensos em relação aos itens 9.2 e 9.3, em face do recebimento do pedido de reexame que fora impedido.

Chama especial atenção a parte final do voto. Nos termos destacados acima, o Relator afirma que a política da desoneração tinha por objetivo promover a redução dos preços dos produtos e serviços. Tal afirmação, como demonstrado no capítulo anterior, não reflete os objetivos da política.

Sem embargo, a criação da Lei n. 12.546/11 está relacionada com o aumento de empregos, com a diminuição da formalidade e da terceirização, com a ampliação da competitividade nos mercados interno e externo e com a modernização dos setores beneficiados.

Diante desse contexto, consideremos ao menos três cenários distintos, nos quais as empresas tenham sido de fato beneficiadas pela desoneração da folha, no que concerne ao impacto tributário. Ou seja, naqueles casos onde a alteração da base de cálculo da contribuição previdenciária gerou resultado

⁵⁹ Parte dispositiva do Acórdão nº 2859/2013 – TCU – Plenário:

“9.2. determinar ao Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais, à Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, ao Conselho Nacional de Justiça e ao Conselho Nacional do Ministério Público que:

(...)

9.3. determinar à Diretoria-Geral do Senado Federal, à Diretoria-Geral da Câmara dos Deputados e à Secretaria-Geral de Administração do Tribunal de Contas da União que adotem, no âmbito de seus contratos, a medidas indicadas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2, acima, e que, no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência da notificação, informem a este Tribunal sobre as providências adotadas, incluindo detalhamento específico sobre a quantidade de contratos revisados e a economia (redução de valor contratual) obtida;”

financeiro positivo.

No primeiro cenário, o benefício foi refletido na direta redução dos preços dos produtos e serviços ao consumidor final. No segundo, houve o investimento na modernização e melhoria das condições produtivas da empresa. No terceiro, parte do benefício foi utilizado na contratação de novos funcionários e a outra parte permitiu que a empresa diminuísse o preço ao consumidor final.

Perceba-se que os três cenários propostos são claramente factíveis, haja vista que a Lei da Desoneração não impôs às empresas qualquer outra contrapartida obrigatória, a não ser a de cunho tributário. Tomando por base a decisão do TCU e os cenários acima, é possível que as empresas que investiram, no todo ou em parte, os valores resultantes do benefício da desoneração, tenham que devolvê-los, caso o faturamento tenha decorrido da prestação de serviços em favor da Administração Pública.

Significa dizer que o benefício tributário não terá ocorrido ou, ao menos, o será em proporção menor, em vista da devolução do valor que lhe é respondente, devido à revisão contratual que se impõe como obrigatória, nos termos do acórdão em análise.

Podemos considerar, ainda, a hipótese em que duas empresas concorrentes optem por transformar o benefício financeiro, obtido a partir da desoneração da folha, em incremento da sua estrutura tecnológica e na qualificação técnica de seus funcionários, como forma de se tornarem mais competitivas.

Se o faturamento de uma delas for decorrente da execução de contratos administrativos, todo o benefício obtido terá que ser devolvido. Ao passo que a empresa que prestou seus serviços apenas no mercado privado não estará sujeita a qualquer devolução. Fosse esse o caso, apesar de ambas estarem submetidas às regras da desoneração da folha, os efeitos positivos da medida seriam sentidos por somente uma delas.

Poderíamos continuar desenhando os mais diversos

cenários. Contudo, esse não é o objetivo. O que se busca demonstrar é que a decisão em comento pode gerar graves distorções no que diz respeito à alteração dos efeitos da desoneração da folha, em especial pelo fato de o Acórdão 2859-41/13 ter sido proferido quase dois anos após o início da vigência da Lei n. 12.546/11.

Cumprido saber, portanto, de que maneira o interesse público estaria mais bem albergado. Na mesma toada, no âmbito da Administração Pública, a revisão dos contratos demanda, para fins de estabilidade do pactuado, a observância da boa-fé e da segurança jurídica.

Os impactos da desoneração da folha de pagamento, em face dos contratos administrativos, carecem de estudo mais aprofundado. Ao que parece, a mera aplicação direta da regra de revisão prevista no §5º art. 65 da Lei n. 8.666/93 pode gerar ônus desproporcional às empresas contratadas.

Noutra banda, caso a revisão contratual seja desconsiderada, a Administração pode deixar de ser beneficiada pelas possíveis reduções de preços dos serviços, o que não iria se conciliar com a proteção constitucional e infraconstitucional que resguardam o equilíbrio da equação econômico-financeira.

O que se vislumbra, em vista de todo exposto, é a adoção de uma terceira via, por meio de processo de renegociação das bases contratuais. Nesse viés, a revisão do contrato ocorreria após a realização de apropriado estudo técnico, no qual seriam levadas em consideração as particularidades do contrato e da empresa contratante, diante dos efeitos da desoneração da folha.

OBSERVAÇÕES FINAIS

Se considerado o sentido literal das desonerações, seja de retirar imposto ou mesmo dar isenção, não é possível identificar redução generalizada de carga tributária, mas sim a substituição de uma base tributária por outra. No caso de alguns setores,

inclusive, tal alteração implicou aumento do ônus tributário, decorrente de uma adoção não facultativa. Destaca-se ainda que o faturamento líquido de exportações como nova base de cálculo acabou por implicar cumulatividade tributária, sendo visível o contraste desse modelo com o movimento inverso que há cerca de 10 anos o país realizou no caso do PIS e COFINS.

Enquanto havia, na primeira rodada de mudança de base tributária, um plano claro de abrangência limitada a setores específicos – aqueles intensivos em mão de obra e expostos a concorrência internacional –, numa rodada posterior, foram incluídos setores diversos e alheios ao princípio inicial de combate à competição internacional. Tal escolha setorial, viesada de discricionariedade, reforça a preocupação quanto ao seu impacto na arrecadação e no desempenho fiscal do governo. A escassez de análises robustas e mesmo a ausência de indicadores que comprovem os benefícios de uma prática de alcance tão significativo sobre a economia brasileira despertam preocupação quanto ao horizonte de tal política e as demais áreas afetadas em um sistema já no vermelho.

Quando apuradas as atividades mais beneficiadas pela desoneração, evidencia-se que os efeitos atuais da medida estão longe de constituir um pilar da política industrial, ou mesmo da política comercial, como inicialmente desenhada. Os serviços acabam por ser muito mais beneficiados do que a indústria na distribuição da renúncia. A ideia original, e correta, de que seria preciso atenuar o chamado Custo Brasil sobre aqueles segmentos produtivos mais intensivos em mão de obra e, ao mesmo tempo, mais expostos à concorrência internacional, inclusive predatória em alguns casos, foi abandonada. Carecendo de lógica técnica na seleção das atividades beneficiadas, a conta que chega para o governo, devido a uma renúncia que não atende ao objetivo inicial definido pelo próprio governo, é cara e alarmante.



REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Considerações sobre o projeto de lei no 863/2015: desoneração da folha de pagamento. Brasília/DF, abr. 2015. Disponível em: <http://bit.ly/2IUccBk>.
- BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária da Receita Federal do Brasil. Desoneração da Folha, estimativa de renúncia e metodologia de cálculo. Disponível em: <http://bit.ly/1iC9JJK>.
- BRASIL. Ministério da Fazenda (MF). Secretária de Política Econômica. Nota de análise sobre a desoneração da folha. Abril de 2015. Disponível em: <http://bit.ly/2mU4lbN>.
- CORDILHA, Ana Carolina. Desoneração da folha de pagamento: impactos na competição e política fiscal. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio de Janeiro. Instituto de Economia, Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, Estratégias e Desenvolvimento, 2015.
- DIEESE. Nota Técnica: O projeto de lei 863/2015 e as mudanças na desoneração da folha. Nº 145 – junho de 2015.
- FRANÇA, Álvaro Sólon de. Desoneração da Folha de Pagamentos desconstrói a Seguridade Social. Seminário da Desoneração da Folha – ANFIP. Realizado em 7 de julho de 2011 na Câmara Federal.
- FREITAS, Carlos Eduardo de. A desoneração da folha de pagamentos: uma aplicação do modelo de gerações

- sobrepostas para o Brasil. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, 2015.
- KOSKE, I. Fiscal devaluation – Can it help to boost competitiveness? *OECD Economics Department Working Papers*, No. 1.089, OECD Publishing, 2013.
- de MOOJI, R., Keen, M. Fiscal devaluation and fiscal consolidation: the VAT in troubled times. NBER Working Papers, No. 17913, 2012.
- PELLEGRINI, Josué; MENDES, Marcos. O que é desoneração da folha de pagamento e quais são seus possíveis efeitos. Instituto Braudel. Publicado em 11/08/2014. Disponível em: <http://bit.ly/1IP0D8i>.
- SILVA, Alessandro Costa da; FERNANDES, Artur Monteiro de Prado; GAMA, Filipe Nogueira da; QUARESMA, Marcus Vinicius Martins; TAKADA, Mylke. Desoneração da Folha de Pagamento - Análise e modelo alternativo. Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais – IBMEC/Receita Federal do Brasil. Trabalho de conclusão de curso de pós-graduação em Economia no Setor Público e Finanças Públicas. Brasília, 2015.
- SOUZA, Kênia Barreio de Souza; CARDOSO, Débora Freire; DOMINGUES, Edson Paulo. Medidas recentes da desoneração tributária no Brasil: Uma análise de equilíbrio geral computável. *Revista Brasileira de Economia*: Rio de Janeiro, v. 70, nº 1, janeiro-março 2016.