



**CONGRESSO NACIONAL**

**Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados**

**Consultoria de Orçamento, Fiscalização e Controle do Senado Federal**

# Nota Técnica Conjunta n.º 04/2013

**Análise Quanto à Competência da Comissão Mista de Orçamento para Tratar das Entidades Enquadradas Como Serviços Sociais Autônomos no Âmbito da Lei de Diretrizes Orçamentárias**

Julho/2013

Endereços na Internet: <http://www.camara.gov.br/internet/orcament/principal/> e <http://www.senado.gov.br/sf/orcamento/>

e-mail: [conof@camara.gov.br](mailto:conof@camara.gov.br) e [conorf@senado.gov.br](mailto:conorf@senado.gov.br)

## 1. INTRODUÇÃO

Trata a presente Nota Técnica de esclarecimentos acerca de temas atinentes aos Serviços Sociais Autônomos, com vistas a subsidiar a elaboração do Projeto de Lei da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2014 – PLDO/2014. Como objetivo principal, o presente texto procura analisar a possibilidade de emendamento no âmbito da CMO, no que tange a tais entidades, tendo em vista a competência da Comissão e o escopo constitucional da mencionada Lei.

## 2. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Há cerca de setenta anos, foi criado no Brasil um sistema destinado a desenvolver projetos de qualificação profissional e de melhoria das condições de vida dos trabalhadores da indústria e do comércio, formado pelas assim denominadas “entidades de serviço social autônomo”, de caráter privado, porém fortemente dependentes de recursos públicos. Essas entidades formadoras do “Sistema S”, popularmente conhecidas pelas siglas - SESI, SENAI, SESC e SENAC – surgiram nos anos de 1942 e 1946, tendo sido idealizadas ainda em plena ditadura Vargas, num momento em que o País iniciava um grandioso esforço de industrialização, apoiado num sistema sindical fortemente atrelado à regulamentação estatal.

A opção política adotada foi a de atribuir a entidades representativas dos interesses das atividades produtoras a tarefa de formar e qualificar o pessoal que iria viabilizar o grande salto produtivo que se iria verificar nas décadas seguintes e, dessa forma, integrar as entidades de classe na prestação de atividades de interesse coletivo. Na época, não havia, no direito brasileiro, normas específicas sobre administração indireta e a legislação sobre controle orçamentário era incipiente, de forma que essas entidades passaram a assumir um papel e a gozar de uma série de privilégios próprios dos entes públicos, sem, contudo, sujeitarem-se aos mesmos controles e limitações.

Ao longo dos anos, esse sistema foi ampliado passando a abarcar outros setores como o rural (SENAR), o de transportes (SEST/SENAT), o das cooperativas (SESCOOP) e o das microempresas e empresas de pequeno porte (SEBRAE), em todos esses casos com ampla autonomia decisória na alocação dos recursos que lhes são repassados pelo ente estatal.

Os recursos que financiam esse sistema provêm de contribuição incidente sobre a folha de salário das empresas, prevista no art. 149 da Constituição Federal. De acordo com estimativas bastante imprecisas, extraídas de relatórios do TCU, sua arrecadação em 2011 teria se situado na faixa de R\$ 8 bilhões. Tal imprecisão decorre do fato de que a maior parte das entidades que compõem o Sistema S não elaboram a consolidação das demonstrações contábeis de suas unidades. Pode-se, afirmar, portanto, que nem o Congresso Nacional, nem o Poder Executivo, exercem regular e eficientemente um acompanhamento dos recursos do “Sistema S”, pois esta é uma receita pública que não transita pelo orçamento.

Mesmo com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal e de todos os outros regulamentos legais e infralegais que visam introduzir no País métodos mais modernos de controle sobre a gestão e aplicação dos recursos públicos, o Sistema S vem resistindo incólume e permanece submetido às mesmas regras de setenta anos atrás.

É inegável que não apenas a legislação, mas também as práticas de arrecadação e alocação das receitas pertinentes, precisam ser atualizadas, para que seja possível estender a transparência e boa gestão dos recursos públicos também ao Sistema S.

Com base nessa interpretação, ao longo dos últimos cinco anos vêm sendo apresentadas emendas aos PLDO’s que, em sua maior parte, visam introduzir algum aprimoramento na sistemática de contabilização e acompanhamento da arrecadação das contribuições devidas ao Sistema S, estabelecendo, inclusive, que a arrecadação das contribuições compulsórias seja atribuição exclusiva da Receita Federal do Brasil. É necessário analisar, portanto, se essa lei é competente para tratar da matéria.

### **3 – A COMPETÊNCIA DA LDO PARA REGULAR A MATÉRIA.**

O art. 165, § 2º, da Constituição Federal estabelece as competências da LDO, destacando-se, dentre elas, a de orientar a elaboração da lei orçamentária anual, conforme a seguir:

“Art. 165 .....

§ 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, **orientará a elaboração da lei orçamentária anual**, disporá sobre as alterações na legislação tributária e

*estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.” (grifo nosso).*

Com base nesse mandamento constitucional, as LDO's vêm, ao longo dos anos, repetindo os normativos que se encontram inscritos no art. 6º da LDO 2013, o qual é taxativo ao estabelecer que os orçamentos fiscal e da seguridade social compreenderão o conjunto das receitas públicas e das despesas. Importa mencionar que nenhuma ressalva é atribuída às receitas de contribuições destinadas ao Sistema S, conforme pode ser verificado no parágrafo único do mesmo artigo:

*“Art. 6º Os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social compreenderão o conjunto das receitas públicas, bem como das despesas dos Poderes e do Ministério Público da União, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, bem como das empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e que dela recebam recursos do Tesouro Nacional, devendo a correspondente execução orçamentária e financeira, da receita e da despesa, ser registrada na modalidade total no SIAFI.*

*Parágrafo único. Excluem-se do disposto neste artigo:*

- I - os fundos de incentivos fiscais, que figurarão exclusivamente como informações complementares ao Projeto de Lei Orçamentária de 2011;*
- II - os conselhos de fiscalização de profissão regulamentada, constituídos sob a forma de autarquia; e*
- III - as empresas públicas ou sociedades de economia mista que recebam recursos da União apenas em virtude de:*
  - a) participação acionária;*
  - b) fornecimento de bens ou prestação de serviços;*
  - c) pagamento de empréstimos e financiamentos concedidos; e*
  - d) transferência para aplicação em programas de financiamento, nos termos do disposto nos arts. 159, inciso I, alínea “c”, e 239, § 1º, da Constituição.”*

Assim, com amparo do texto constitucional, a LDO se insere no universo jurídico como instrumento normativo competente para regular a elaboração da peça orçamentária e definir quais receitas serão ou não ali computadas.

#### **4 – A NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO “SISTEMA S” E SUA EVENTUAL INCLUSÃO NO ORÇAMENTO DA UNIÃO.**

O caráter de recurso público das contribuições destinadas ao Sistema S está consagrado no próprio texto constitucional, no Código

Tributário Nacional, na doutrina jurídica e nos acórdãos emitidos pelo Tribunal de Contas da União.

Na esfera constitucional, tais contribuições estão previstas no Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, no art. 149. Nos termos da Carta Política, a União é o único ente competente para instituir as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, **in verbis**:

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (grifo nosso).*

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) define como tributo, **in verbis**:

*Art. 3º toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

Ora, pela clareza do texto, não resta dúvida de que as contribuições destinadas às entidades do Sistema S são, sim, tributos, pois constituem prestações pecuniárias compulsórias instituídas por lei e que devem ser cobradas por atividade administrativa plenamente vinculada.

Na doutrina, Hely Lopes Meirelles ensina que as entidades de serviço social autônomo são instituídas por lei, detêm personalidade de Direito privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou por contribuições parafiscais. São entidades paraestatais, de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios.<sup>1</sup> Ainda de acordo com o doutrinador, a criação dessas entidades se deu para estimular a iniciativa privada, por meio de subvenção garantida por meio da instituição compulsória de contribuições parafiscais.

O insigne mestre afirma que:

*Pelo fato de administrarem verbas decorrentes de contribuições parafiscais e gozarem de uma série de privilégios próprios dos entes públicos, estão sujeitas a normas semelhantes a da administração pública, sob vários aspectos, em especial no que diz respeito à observância dos princípios da licitação, à*

---

<sup>1</sup> Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p.338

*existência de processo seletivo para seleção de pessoal, à prestação de contas, à equiparação de seus empregados aos servidores públicos para fins criminais e para fins de improbidade administrativa.<sup>2</sup>*

O Tribunal de Contas da União, por meio da Resolução nº 189, de 25 de agosto de 1977, regulamentou o regime de prestação de contas dos órgãos nacionais e regionais do SESC, SENAC, SESI e SENAI (as outras entidades que atualmente compõem o sistema S ainda não haviam sido criadas), tendo em vista sua atribuição institucional de exercer o controle externo e apreciar as contas de toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos, nos termos do parágrafo único do art. 70 da CF. Portanto, é dentro desse entendimento que o Tribunal, desde então, vem fiscalizando a atuação destas entidades.

Ressalte-se que, por meio do Acórdão nº 578/2001 - 1ª Câmara, com voto indutor do Ministro Walton Alencar Rodrigues, o TCU posicionou-se nos seguintes termos:

*“Esta Corte, em julgados recentes, tem reconhecido que os serviços sociais autônomos não integram a Administração Pública Indireta e a fiscalização exercida sobre eles deve ater-se, principalmente, à efetividade na concretização de seus objetivos e metas (vide Decisão 907/97 - Plenário, Decisão 80/98 - 2ª Câmara, Acórdão 23/98 - 1ª Câmara, entre outros).*

*Sem embargo, em todas essas oportunidades, o Tribunal deixou explícito que esse entendimento não os desobriga, de forma nenhuma, da observância aos princípios constitucionais e legais aplicáveis à Administração Pública, pois **manuseiam verbas públicas, de natureza tributária, coercitivamente arrecadadas da sociedade.**” (grifo nosso)*

Sendo receita pública, não se vislumbram motivos para que tais recursos deixem de ser contabilizados no orçamento da União. Em reforço a esta interpretação, deve-se se ressaltar que vários princípios e normativos exigem a explicitação das receitas ora analisadas no corpo dos orçamentos públicos. Nesse sentido, cabe aqui recordar as disposições contidas na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que “Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, na forma de seus arts. 2º, 3º e 6º, que de forma exaustiva reiteram a aplicação do princípio da unidade e universalidade na elaboração orçamentária, conforme a seguir transcrevemos:

<sup>2</sup> *ibden*

*“Art. 2º A Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, **universalidade** e anualidade.”*

*“ Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.”*

...

*“Art. 6º Todas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.” (grifo nosso)*

Acerca dessa questão, têm surgido alguns argumentos equivocados como aquele que evoca o § 5º, do art. 165, da Constituição Federal<sup>3</sup>, para obstar a inclusão das receitas do Sistema S nos orçamentos públicos. De acordo com os que defendem esse ponto de vista, incluir o Sistema S no orçamento da União seria flagrantemente inconstitucional.

O dispositivo citado especifica, no entanto, apenas os orçamentos que compõem a lei orçamentária federal, delimitando sua abrangência aos Poderes da União, seus órgãos, fundos, autarquias e demais entidades da administração direta e indireta. Ou seja, estabelece quais serão as entidades que comporão os volumes referentes à despesa orçamentária.

É inegável que o orçamento federal não abarca os Serviços Sociais Autônomos sob a ótica de suas despesas, tendo em vista que essas entidades não compõem a Administração Pública. Ademais, a Constituição Federal, em seu art. 240, destina as receitas das contribuições à aplicação exclusiva do Sistema S:

*“Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.”*

O equívoco verificado naquela abordagem é o de considerar que a mera inclusão no orçamento da previsão das receitas de contribuições destinadas às entidades do Sistema S implicaria necessariamente na fixação indevida de suas despesas na peça orçamentária. Na verdade, a

---

<sup>3</sup> “ Art. 165 .....

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

esses recursos será concedido o mesmo tratamento contábil que é dado às transferências constitucionais para estados, municípios e fundos constitucionais de desenvolvimento, em que a contrapartida pelo lado da despesa é classificada à conta de transferências correntes, sem conter qualquer outro tipo de detalhamento, além da necessária especificação da entidade recebedora.

A eventual inclusão daquelas receitas no orçamento anual atenderia aos princípios da publicidade e da transparência. Tal proposta, por si, não visa introduzir modificações radicais na sistemática de transferência de recursos para as entidades do Sistema S e nem alterar a forma como essas entidades realizam a gestão desses recursos. Sua finalidade guia-se pela necessidade de assegurar a observância dos princípios constitucionais e legais que norteiam em geral toda a atuação do setor público e que deveria, no particular, também orientar a atuação das entidades do Sistema S, enquanto destinatários de recursos públicos. Isso porque não parece fazer sentido o poder público instituir, por lei, as contribuições, mas não poder estabelecer normas sobre seu controle e transparência, de modo a acompanhá-las e fiscalizá-las.

Em face do exposto, entendemos não haver óbice constitucional ou legal à inclusão das entidades do Sistema S no orçamento da União quanto à especificação das receitas a elas atribuídas (arts. 2º, 3º e 6º da Lei nº 4.320/64). No entanto a mesma conclusão não se aplica à inclusão das despesas dessas entidades, tendo em vista não integrarem o rol previsto no art. 165, § 5º, inciso I, da Constituição.

## **5 – A ATRIBUIÇÃO DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA À RECEITA FEDERAL DO BRASIL PARA ARRECADAR, ADMINISTRAR, FISCALIZAR E COBRAR AS RECEITAS DE CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS ÀS ENTIDADES INTEGRANTES DO SISTEMA S.**

Uma emenda que também tem sido sistematicamente apresentada ao PLDO, nos últimos anos, é a que atribui à Receita Federal a competência exclusiva para arrecadar a receita de contribuições ao Sistema S.

Na verdade, a proposta se inspirou na Instrução Normativa RFB nº 567, de 31 de agosto de 2005, que, em seu art. 2º, buscou eliminar a prerrogativa do SESI e do SENAI de efetuar o recolhimento direto das contribuições sociais, assim dispendo:

*“Art. 2º O contribuinte que tenha firmado contrato ou celebrado convênio com o SESI e o SENAI, até 14 de agosto de 2005, para recolhimento direto das contribuições sociais devidas por lei às referidas entidades, continuará a fazer o recolhimento, em relação aos fatos geradores que ocorrerem até 31 de março de 2006, na forma e nos termos anteriormente convencionados.*

*§ 1º Até 31 de março de 2006, caberá exclusivamente ao SESI e ao SENAI, nas respectivas áreas de atuação, arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições de que trata o caput deste artigo.*

*§ 2º As contribuições referidas neste artigo que tenham sido objeto de notificação de débito efetuada pelo SESI ou SENAI, ou de acordo de parcelamento celebrado com as mencionadas entidades, até 14 de agosto de 2005, continuarão sob a responsabilidade do SESI e do SENAI até a extinção definitiva do crédito ou o efetivo cumprimento do acordo de parcelamento.”*

As disposições da IN nº 567, de 2005, jamais foram cumpridas, provavelmente pelo fato de, tanto o Estatuto do SENAI quanto o do SESI, aprovados, respectivamente, por meio do Decreto nº 494, de 10 de janeiro de 1962, e Decreto nº 57.375, de 2 de dezembro de 1965, conterem autorização para que determinadas empresas recolham suas contribuições diretamente aos cofres daquelas entidades. Obviamente, a revogação dessa sistemática somente poderia ser dar por meio de norma de mesma hierarquia ou superior, mediante decreto ou lei.

Posteriormente, a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, que dispõe sobre a administração tributária federal, estabeleceu em seus arts. 2º e 3º que cabe à Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições devidas a terceiros. Porém, ainda assim, as entidades acima citadas permanecem com a prática de arrecadar diretamente as contribuições devidas por determinadas empresas.

Também neste caso não se verificam óbices legais a que o texto da LDO também venha a dispor sobre a matéria, conferindo à Receita Federal a titularidade exclusiva na cobrança das contribuições. Ainda que isso possa vir a ser interpretado como um alargamento das competências constitucionais e legais conferidas à LDO, a medida visa dar efetividade à proposta de incluir no orçamento todo o produto da arrecadação das contribuições devidas ao Sistema S, já que não seria possível considerar nesse cômputo a parcela que é arrecadada diretamente pelo SESI e pelo SENAI.

Assim, a adoção do recolhimento centralizado e unificado da contribuição pelo órgão competente da esfera federal, aliada à inclusão desses recursos no orçamento da União, permitirá identificar com maior

clareza e precisão o montante de recursos que são efetivamente destinados pela sociedade às entidades de Serviço Social Autônomo.

## 6 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após dirimir quaisquer dúvidas eventualmente existentes em relação à natureza tributária das contribuições que financiam o Sistema S, faz-se relevante concluir que, regra geral, a atuação das entidades de Serviço Social Autônomo deve se pautar pelas normas e princípios, mormente os de caráter constitucional, que regem o setor público. Isso envolve o atendimento dos aspectos de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência no trato dos recursos tributários colocados à sua disposição com a finalidade de executar atividades de interesse público ou social.

Nesse contexto, a fim de ampliar o grau de transparência e acessibilidade das informações fiscais e orçamentárias para o conjunto da sociedade, fazem-se oportunas as emendas ao PLDO que visam incluir no orçamento geral da União os recursos das contribuições compulsórias incidentes sobre a folha salarial destinadas às entidades do Sistema S, inclusive como meio eficaz dar cumprimento às disposições dos arts. 2º e 3º da Lei. nº 4.320, de 1964.

Ademais, também se mostram pertinentes as emendas que preveem o recolhimento unificado e centralizado das referidas contribuições pela Receita Federal do Brasil, a fim de assegurar a necessária precisão e integralidade nos registros dos valores arrecadados.

Vale destacar que, conforme se depreende da leitura do art. 240 da Constituição Federal tais recursos são destinados a essas entidades com o fito de atender às finalidades públicas que ensejaram sua constituição. Assim sendo, não podem ser utilizadas no financiamento do orçamento da seguridade social, nem servir a qualquer outro objetivo que não seja a montagem e o custeio de escolas de aprendizagem e a execução de ações voltadas para o bem estar social dos trabalhadores de cada setor. Tal comando, ao mesmo tempo em que inibe quaisquer formas de afetação dessas receitas, envolvendo contingenciamentos ou desvinculações, não pode ser apontado como impedimento à tramitação dessas fontes pelos orçamentos públicos, uma vez que essa tramitação atende a outros princípios constitucionais basilares como a publicidade e a transparência.

Feitas estas considerações, concluímos que a LDO é dispositivo legal competente para dispor sobre a contabilização no orçamento das



contribuições compulsórias destinadas às entidades de Serviços Sociais Autônomos. Da mesma forma, entendemos inexistirem óbices para que a mesma lei atribua à Receita Federal a competência exclusiva para arrecadar a citada contribuição.

De acordo:

**RICARDO ALBERTO VOLPE<sup>4</sup>**

*Diretor da Consultoria de Orçamento e  
Fiscalização Financeira – Coff/CD*

**LUIZ FERNANDO DE MELLO PEREZINO<sup>5</sup>**

*Consultor-Geral de Orçamentos,  
Fiscalização e Controle – Conorf/SF*

---

<sup>4</sup> Consultora designada – Maria Emilia Miranda Pureza.

<sup>5</sup> Consultores designados – André Miranda Burello e Jose de Ribamar Pereira da Silva.