

009

ORÇAMENTO PÚBLICO
EM DISCUSSÃO

**Arrecadação direta de tributos pelo Sistema S
à revelia da Lei Orçamentária Anual**

Róbison Gonçalves de Castro

Consultoria de Orçamentos,
Fiscalização e Controle

SENADO
FEDERAL



SENADO FEDERAL

Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle

Diretor

Luiz Fernando de Mello Perezino

Editores

Renato Jorge Brown Ribeiro
Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos
Róbison Gonçalves de Castro

Equipe Técnica

Thiago de Azevedo Barbosa

O conteúdo deste trabalho é de responsabilidade dos autores e não representa posicionamento oficial do Senado Federal.

É permitida a reprodução deste texto e dos dados contidos, desde que citada a fonte. Reproduções para fins comerciais são proibidas.

**Arrecadação direta de tributos pelo Sistema S
à revelia da Lei Orçamentária Anual**

Róbison Gonçalves de Castro*

2013

* Consultor de Orçamentos do Senado Federal (rgcastro@senado.gov.br)

Resumo

O presente trabalho trata da arrecadação direta de tributos pelo Sistema "S" sem inclusão na Lei Orçamentária Anual. Conclui que a atuação das entidades de serviço social autônomo deve se pautar pelas normas e princípios que regem o setor público, sobretudo quanto aos 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, fazem-se oportunas as medidas que visam incluir no orçamento geral da União os recursos das contribuições compulsórias incidentes sobre a folha salarial destinadas às entidades do Sistema S, pois, conforme se depreende da leitura do art. 240 da Constituição Federal, tais recursos não pertencem a essas entidades, mas lhes são destinados com o fito de atender às finalidades públicas que ensejaram sua constituição. Não podem ser utilizados 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 jamais poderá ser desrespeitado, servindo, assim, como um anteparo contra eventuais interferências por parte do Poder Executivo que possam se verificar, inclusive sob a forma de contingenciamento ou de desvinculação de receitas.

Arrecadação direta de tributos pelo Sistema S à revelia da Lei Orçamentária Anual

Róbison Gonçalves de Castro

1. Introdução

Trata o presente trabalho da arrecadação direta de tributos pelo Sistema "S" sem inclusão na Lei Orçamentária Anual.

A regulamentação atual vigente para o assunto em análise embasa-se na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, estabelece, entre outras providências, a competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para arrecadar contribuições devidas por terceiros; no inciso XXII do art. 37 da Constituição Federal determina que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, serão exercidas por servidores de carreiras específicas; no art. 149 da mesma Carta Magna fixa a competência exclusiva da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; no art. 7º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), reza que a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra; no art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, estabelece que qualquer lei brasileira terá vigor até que outra a modifique ou revogue, salvo se se tratar de vigência temporária; e, por fim, no Acórdão nº 2.572, de 2012, do Tribunal de Contas da União (TCU), traz uma consolidação do levantamento de dados e auditorias de conformidade nos órgãos nacionais ligados ao Sistema "S".

Após análise dos normativos supramencionados, verifica-se que o legislador ordinário não pode, portanto, editar norma que redirecione ao custeio da seguridade social pública e geral os recursos destinados às entidades filiadas ao Sistema "S" existentes em 1988 (Sesi/Senai, Sesc/Senac), sob pena de afronta ao texto constitucional. Tampouco pode ampliar o universo de sujeitos passivos e adotar incidência diversa da existente sobre a folha salarial. Mas pode perfeitamente assim proceder em relação às contribuições criadas após a promulgação da Constituição vigente, como as destinadas ao Senar, Senat, Sest e SESCOOP, por exemplo. E pode, mesmo no tocante às exações referentes ao Sesi/Senai e ao Sesc/Senac, alterar as alíquotas, prever isenções e benefícios fiscais e abolir a modalidade direta de arrecadação, proibindo a celebração de convênios entre as entidades e os contribuintes e determinando que a RFB seja o único órgão responsável por arrecadar, cobrar e fiscalizar o tributo, desde que o repasse dos recursos ao Sistema "S" não seja obstado.

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 iria se 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 privilégios próprios dos entes públicos, sem contudo se sujeitarem 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 tributos incidentes sobre a folha de salário das empresas e, de acordo com estimativas **bastante imprecisas**, o conjunto da arrecadação deve se situar na faixa de **R\$ 20 bilhões**. Nem o Congresso Nacional, nem o Poder Executivo exercem um acompanhamento dos recursos do Sistema S, pois esta é uma receita pública que não transita pelo orçamento e não é suficientemente divulgada pelas beneficiárias.

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

Assim, torna-se claramente defensável que a legislação precisa ser atualizada, para que seja possível estender a boa prática de gestão dos recursos públicos atualmente vigentes também ao Sistema S.

Com base nessa interpretação, ao longo dos últimos cinco anos, vêm sendo apresentadas emendas aos Projetos de Lei de Diretrizes Orçamentárias - PLDOs 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 sejam de atribuição exclusiva da Receita Federal do Brasil.

2.1. Sistema “S” – conceito, origem e marcos regulatórios

O conceito de Sistema S é amplamente debatido pela doutrina. Vários são os doutrinadores administrativistas que se debruçam sobre o assunto. Trazemos à baila o entendimento de Hely Lopes Meireles (2005, p. 336), para quem esse Sistema:

“São Serviços Sociais autônomos, instituídos por lei, com personalidade jurídica de direito privado, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou

grupos profissionais, sem fins lucrativos, sendo mantidos por dotação orçamentária ou contribuições parafiscais. São entes paraestatais de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios, revestindo-se na forma de instituições convencionais particulares (fundações, sociedades civis ou associações) ou peculiares ao desempenho de suas incumbências estatutárias.”

Alexandre Mazza (2011, p. 152) define os Serviços Sociais Autônomos como sendo “pessoas jurídicas de direito privado, criadas mediante autorização legislativa e que compõem o denominado Sistema S”. O mesmo doutrinador enquadra essas entidades na categoria de paraestatais que são, segundo ele, entes que colaboram com o Estado exercendo atividades não lucrativas e de interesse social. Vários doutrinadores se perfilam à corrente que enquadra o Sistema S dentre as entidades paraestatais, dentre esses doutrinadores se destacam: Helly Lopes Meirelles, Celso Antônio Bandeira de Melo, Oswaldo Aranha Bandeira de Melo, José dos Santos Carvalho Filho, Marcelo Alexandrino e Maria Sylvia Zanella Di Pietro.

Segundo Bandeira de Mello, tais organizações desenvolvem suas atividades paralelamente às ações implementadas pelo poder público, sendo:

“Pessoas privadas que colaboram com o Estado desempenhando atividade não lucrativa e à qual "o Poder Público dispensa especial proteção, colocando a serviço delas manifestações de seu poder de império, como o tributário, por exemplo. Não abrange as sociedades de economia mista e empresas públicas; trata-se de pessoas privadas que exercem função típica (embora não exclusiva do Estado), como as de amparo aos hipo-suficientes, de assistência social, de formação profissional. O desempenho das atividades protetórias próprias do Estado de polícia por entidades que colaboram com o Estado, faz com que as mesmas se coloquem próximas ao Estado, paralelas a ele”. (BANDEIRA DE MELO, 2004, p. 209).

Como vimos, o conceito de Sistema “S” se confunde com o de Serviço Social Autônomo, para Eduardo Gomes (2005, p. 267) tais entidades se constituem “conjunto de organizações das entidades corporativas empresariais voltadas para o treinamento profissional, assistência social, e assistência técnica, que além de terem em comum seu nome iniciado com a letra S, têm raízes comuns e características organizacionais similares.”

Alexandre Mazza (2011, p. 154) ao teorizar sobre os Serviços Sociais Autônomos elenca as seguintes características como imprescindíveis para o seu perfeito enquadramento dentro dos entes de cooperação:

“São pessoas jurídicas de direito privado; criados mediante autorização legislativa; não tem fins lucrativos; executam serviço de utilidade pública, e não serviço público; produzem benefícios para grupos ou categorias profissionais; não pertencem ao Estado; são custeados por contribuições compulsórias pagas pelos sindicalizados (art. 240 da CF), sendo exemplo de parafiscalidade tributária (art. 7º do CTN); os valores remanescentes dos recursos arrecadados constituem superávit, e não lucro, devendo ser revestidos nas finalidades essenciais da entidade; estão sujeitos a controle estatal, inclusive por meio dos tribunais de contas; não precisam contratar mediante concurso público; estão obrigados a realizar licitação (art. 1º da lei 8666/93); são imunes a impostos incidentes sobre patrimônio, renda e serviços” (art. 150, VI, c, da CF).

São exemplos desses entes, conforme Marcelo Alexandrino (2011, p. 143), o SESI (Serviço Social da Indústria), o SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem

Industrial), o SESC (Serviço Social do Comércio), o SENAC (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial), o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), o SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), o SEST (Serviço Social do Transporte), o SENAT (Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte).

O que se denota da análise doutrinária é que o Sistema “S” compreende um conjunto de entidades privadas ligadas ao setor produtivo brasileiro atuando na prestação de serviços de utilidade pública (sociais e educativos). Foram criadas pelo do Poder Público com fonte de receitas públicas específicas, sem prejuízo daquelas obtidas por arrecadação própria. Dentre as instituições que integram o Sistema, se destacam, por seu porte e presença nacional, as vinculadas à Confederação Nacional da Indústria(CNI) e à Confederação Nacional do Comércio(CNC).

O embrião desse modelo que hoje se convencionou denominar Sistema S, conforme dados obtidos junto à página eletrônica do SENAI, surge com a criação das Escolas de ofício e Politécnicas. Ambas tinham foco prioritário o ensino técnico e profissionalizante, de base industrial, remontando às origens da educação no Brasil. O SENAI e o SENAC ingressaram nesse campo no início da década de 1940, para acompanhar uma tendência de industrialização pela qual passava o país, incentivados pelo Governo Vargas, tendo como foco inicial a aprendizagem industrial e comercial.

Ainda no site do SENAI, temos uma retrospectiva histórica do Sistema trazendo relatos de que à época do processo de formação, duas vertentes surgiram para fundamentar as bases do Sistema, ainda incipiente. De um lado, a Indústria, representada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), pretendia um aprendizado destinado à formação de mão-de-obra que suprisse suas próprias demandas. Do outro, o Ministério da Educação e Saúde, representado pelo Ministro Gustavo Capanema, que propunha uma concepção mais abrangente, que contemplasse a capacitação profissional em conformidade com as demandas dos industriários, mas que também abarcasse uma formação mais geral do indivíduo. Vale ressaltar que nessa época os dois setores já defendiam posições opostas.

É neste momento histórico que o fulcro legal do Sistema é lançado, tendo seu marco inicial com o Decreto-Lei nº 4.048, de 22/01/1942, que criou o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI, depois vieram os Decretos-Lei nºs 4.073, de 30/01/1942 e 4.481, de 16/06/1942 e o Decreto-Lei nº 6.141, de 28/02/1943, respectivamente, Leis Orgânicas do ensino industrial e Lei Orgânica do ensino comercial. Na década de sessenta, pelo Decreto nº 494/1962, foi aprovado o Regimento do SENAI e, um ano depois, o Decreto nº 61.843/1967 aprovou o Regimento do SENAC. Ambos ratificaram os objetivos instituídos pelas normas de criação englobando as aprendizagens industrial e comercial.

Importante salientar que ao nos referirmos à origem do Serviço Social da Indústria – SESI, destacando suas funções regimentais e base normativa, temos que sua criação ocorreu nos termos do Decreto-Lei nº 9.403, de 25/06/1946, com regimento aprovado pelo Decreto n.º 57.375/1965, sempre patrocinado ativamente pelo setor industrial.

O paradigma estava então concebido: ligados ao setor industrial e comercial, respectivamente, temos o SENAI e o SENAC com vocação para atuar nos processos de aprendizagem; e com a missão de atuar na assistência social, ainda que incorporando em suas ações atividades voltadas para a educação, temos o SESI e o SESC.

Buscando traçar um paralelo entre o modelo de educação mantido pelo Sistema S e o implementado pelo Governo Federal, observamos que, conforme informações veiculadas no site do MEC, tem se destacado no cenário nacional a atuação das Escolas Técnicas Federais com grande ampliação de vagas nos últimos anos. Esses centros de ensino oferecem matriz educacional semelhante à adotada pelas escolas do Sistema “S”.

Conforme dados obtidos no Portal da Educação mantido pelo Ministério da Educação (MEC), a origem das Escolas Técnicas Federais remonta ao ano de 1959 quando o Poder Executivo, assumindo parte dos processos de formação da força de trabalho necessária para que a indústria concluísse seu ciclo de crescimento, as cria, através da Lei nº 3.552 de 16 de fevereiro, regulamentada pelo Decreto nº 47.038 de 16 de novembro daquele mesmo ano. Em 1994, a Lei Federal nº 8.948, de 8 de dezembro, estabeleceu a transformação gradativa das Escolas Técnicas Federais (ETFs) em Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFET's).

Os CEFET's, mantidos pelo governo federal, ministram cursos de longa duração e são totalmente gratuitos, ao passo que os cursos oferecidos pelo Sistema S são na sua maioria de médias e curtas durações, com cobrança de mensalidade. A partir de dados constantes no site do MEC e do SENAI/SP, foi possível comparar alguns dados referentes aos modelos; observamos que, no caso da formação Federal, o gasto médio é de três mil e setecentos reais por ano, para uma carga horária mínima de seiscentas horas anuais, o que significa um custo hora/aula em torno de seis reais por aluno. Já o aluno do SENAI/SP custa, por ano, mil trezentos e setenta reais. Como a carga horária média é de cento e dez horas de aulas efetivamente dadas, na comparação, o custo de doze reais, no SENAI/SP, representa o dobro do recurso necessário para formar um aluno matriculado na rede administrada pelo Governo federal. (<http://www.sp.senai.br/Senaisp/Institucional/0/Sistema-SENAI>. Acessado em : 10/08/2011).

Sabemos que a análise aqui apresentada não levou em consideração todas as características e peculiaridades que envolvem cada paradigma, entretanto, apesar de perfunctória a comparação nos dá indicações que merecem figurar como tema de discussão, envolvendo toda sociedade, sobre o modelo de educação profissionalizante adotado em nosso país.

2.2. Finalidade dos recursos

No que concerne à finalidade dos recursos administrados pelo Sistema, o art. 149 da CF disciplina que: “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”. É importante ressaltar que estas contribuições são caracterizadas pela finalidade para a

qual foram instituídas. Nas palavras do insigne tributarista Roque Antônio Carraza (2011, pag 612) “a Pessoa Jurídica contemplada com esses recursos tem que perseguir a finalidade do interesse público, exigência do princípio da destinação pública do dinheiro arrecadado mediante o exercício da tributação”.

É pacífico o entendimento de que o art. 149 de nossa Carta Magna amarra três modalidades de contribuições sociais. Ratificando essa tese, bem descreve o ilustre jurista Hugo de Brito Machado: “contribuições sociais são uma espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social”.

Nesta mesma linha KIYOSHI HARADA (2011, p. 327) argumenta que as receitas do Sistema S integram uma subespécie daquilo que a doutrina denomina contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, com as especificações relacionadas nas disposições do art 8º, V e 149 da CF/88 c/c art. 578 da CLT.

Ainda sobre a contribuição destinada ao Sistema “S” teoriza o ilustre doutrinador KIYOSHI HARADA:

“[...] por ter natureza de pessoa jurídica de direito privado, o Sistema S não pode ser sujeito ativo de tributo, logo, essas contribuições não têm natureza tributária. De outro modo, posto que o produto de sua arrecadação não integra o orçamento fiscal da União nem o orçamento de seguridade social, também não figuram como contribuições sociais. Surgindo como consequência a parafiscalidade.” (KIYOSHI HARADA, 2007, p. 326).

A doutrina nos aponta mais uma característica dessas contribuições, a parafiscalidade, que parte do pressuposto de que a União cria a contribuição entretanto quem administra o recurso é a entidade beneficiada, no caso em comento o Sistema S. Sobre a parafiscalidade nos ensina GERALDO ATALIBA (2008, p. 170): “quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade”.

Até aqui, tais premissas conceituais nos levam ao entendimento de que as contribuições que são destinadas ao Sistema S estão devidamente previstas no art 149 de nosso texto constitucional, sendo enquadradas como contribuições de interesse das categorias profissionais e que são consideradas contribuições parafiscais.

No que concerne à base de cálculo dessas contribuições, o art. 28 da Lei nº 8.212 de 24/7/1991 prevê tal incidência, que se constitui na mesma utilizada no cálculo da contribuição para a Previdência Social incidindo sobre a folha de pagamento do total de empregados do estabelecimento contribuinte.

Até 2007 o INSS ficava responsável pela arrecadação e repasse, entretanto, com o advento da Lei nº 11457/07, regulamentada pelas IN’s 566 e 567 - RFB, a arrecadação e repasse ficaram a cargo da receita federal, como corolário da unificação fisco/previdenciária promovida pela lei em tela.

Conforme determinação do §1º, artigo 3º, do Decreto Lei nº. 9.403/46, que regulamentou o Serviço Social da Indústria – SESI, a respectiva contribuição será de um e meio por cento sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes sobre a folha de pagamento de seus empregados, ficando para o SENAI a percentagem de um por cento da mesma base de cálculo.

No caso do SENAC, a contribuição será “equivalente a um por cento sobre o montante da remuneração paga a totalidade dos seus empregados” (art. 4º, Decreto Lei nº. 8.621/46), sendo destinado ao SESC um e meio por cento do mesmo montante.

Em síntese, é descontado da folha de pagamento dos trabalhadores dois e meio por cento, desse total, um por cento fica alocado na educação, percentual que é distribuído para atividades profissionalizantes, como cursos de qualificação, formação industrial e tecnológicos – uma parte gratuitos e outra mediante pagamento. O percentual restante, ou seja, um e meio por cento, vai para cultura, incluindo programas de assistência social.

A obrigatoriedade do desconto na folha de pagamento é que traz à lume uma discussão que se constitui em ponto crucial no que tange às contribuições que financiam o Sistema S. A controvérsia põe em lados diametralmente opostos os que defendem se tratar de contribuição ou verba, eminentemente pública, assemelhada ao tributo; e do outro, aqueles que defendem se tratar de mera contribuição, que apesar de compulsória, nada tem a ver com tributo.

Renomados doutrinadores se perfilam aos defensores do primeiro entendimento caracterizando tais subvenções como “dinheiro público” com a seguinte justificativa:

“[...] expressa previsão legal das contribuições; além disso, essas contribuições não são facultativas, mas, compulsórias, com inegável similitude com os tributos; por fim, esses recursos estão vinculados aos objetivos institucionais definidos na lei, constituindo desvio de finalidade quaisquer dispêndios voltados para fins outros que não aqueles.” (CARVALHO FILHO, 2007, p. 473).

Ratificando o caráter público desses recursos rememoramos o posicionamento de nossa corte de contas, emitido nos autos do Acórdão 2314/2004, da Primeira Câmara:

“o TCU tem decidido que o chamado ‘Sistema S’ não integra a Administração Pública. É pacífica, contudo, a posição do Tribunal de que há sujeição dos componentes do ‘Sistema S’ à fiscalização do Tribunal, como decorrência do caráter público dos recursos colocados à sua disposição.” (Marcos Bemquerer Costa - Relator).

No outro flanco outras autorizadas vozes discordam de tais justificativas, argumentando, para tanto que o sistema S:

“[...] de modo algum estaria gerindo “dinheiro público”. Realmente, a contribuição que o mantém não integra a título algum a receita do Estado. Não é produto de uma transparência, que o Estado lhe repassa. Inclusive, porque a passagem dos recursos pelo INSS/RFB é meramente procedimental.” (FERREIRA FILHO, 2005, p 26)

O ex-ministro do STF, Ilmar Galvão, adere ao posicionamento supramencionado alegando que, quando o produto das contribuições ingressa nos orçamentos das

entidades dos Serviços Sociais Autônomos, este perde o caráter de recursos públicos. (GALVÃO, s.d, p. 18).

Nessa mesma linha de raciocínio temos o tributarista KIYOSHI HARADA que sintetiza sua argumentação sob o seguinte enfoque:

“[...] por ter natureza de pessoa jurídica de direito privado, o Sistema S não pode ser sujeito ativo de tributo, logo, essas contribuições não têm natureza tributária.” (KIYOSHI HARADA, 2007, p. 326)..

Apesar dos embasados argumentos suscitados pela segunda corrente de entendimento, é imperioso observar que a primeira corrente, a qual nos filiamos, tem como pressuposto a ideia de que tais contribuições revestem-se de natureza, essencialmente, pública; não somente porque o Poder Público é o responsável por sua instituição, arrecadação e repasse ao Sistema S, mas por que são de evidente interesse público a sua finalidade, e conseqüente, destinação.

Como vimos, apesar de alguma controvérsia doutrinária, está sendo cristalizado em nossa jurisprudência o enquadramento dessas verbas na condição de verba, eminentemente, pública. O fato é que elas financiam as ações das entidades que integram o Sistema S e que são descontadas sobre a folha salarial, com natureza de contribuição compulsória. Não obstante a isso, tais instituições prestam seus serviços em complementação às ações desenvolvidas pelo aparelho estatal, e, apesar de não integrarem a administração pública direta ou indireta, administram recursos oriundos do Poder Público que os instituiu, arrecada e repassa.

Com base no exposto, está longe de ser matéria consensual o enquadramento dessas verbas, se de ordem pública ou privada. O fato é que elas financiam as ações das entidades que integram o Sistema S e que são descontadas sobre a folha salarial, com natureza de contribuição compulsória. Não obstante a isso, tais instituições prestam seus serviços em complementação às ações desenvolvidas pelo aparelho estatal, e, apesar de não integrarem a administração pública direta ou indireta, administram recursos oriundos do Poder Público que os instituiu, arrecada e repassa.

Por fim, reforçando a tese da publicidade dos recursos geridos pelo Sistema S, podemos apresenta ainda as seguintes definições explicitadas na publicação: “Entendimentos do Controle Interno Federal sobre a Gestão dos Recursos das Entidades do Sistema “S””:

- Os Serviços Sociais Autônomos, também chamados de Sistema “S”, criados por lei, de regime jurídico predominantemente de direito privado, sem fins lucrativos, foram instituídos para ministrar assistência ou ensino a determinadas categorias sociais e possuem autonomia administrativa e financeira. No cumprimento de sua missão institucional, estão ao lado do Estado (a atuação da União é de fomento e não de prestação de serviços público). Embora sejam criados por lei, não integram a Administração Direta ou Indireta. Contudo, por administrarem recursos públicos, especificamente as contribuições parafiscais, devem justificar a sua

regular aplicação, em conformidade com as normas e regulamentos emanados das autoridades administrativas competentes.

- Por gerenciam recursos públicos provenientes de contribuições parafiscais e por gozarem de uma série de privilégios próprios dos entes públicos, estão sujeitas a algumas normas semelhantes às da Administração Pública, entre elas a Prestação de Contas Anual, conforme estabelecido no art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal.

- Cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, representado pela Controladoria-Geral da União, por meio de sua Secretaria Federal de Controle Interno, a missão de avaliar a boa e regular aplicação dos recursos administrados pelos entes paraestatais, entidades do Sistema “S”. Tal missão está consubstanciada no inc. II, art. 74 da Constituição Federal.

3. A competência da LDO para regulamentação da 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, ao longo dos anos, as LDO’s vêm 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. Contudo, algumas exceções são enumeradas, cumprindo reconhecer 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 assumido pelas contribuições destinadas ao Sistema S está consagrado no próprio texto constitucional, 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, por meio de seu art. 149, onde se lê:

“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).

Verifica-se que somente por força de lei federal, poderão tais contribuições ser instituídas e cobradas, o que se coaduna com os termos do art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), o qual define o tributo como “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.”

Por sua vez, 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 para fiscais. São entidades paraestatais, de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios.¹ Ainda de acordo com Hely Lopes Meirelles, a criação dessas entidades se deu para incentivar a iniciativa privada, por meio de subvenção garantida por meio da instituição compulsória de contribuições para fiscais. O insigne administrativista vai mais além ao afirmar que: “pelo fato de administrarem verbas decorrentes de contribuições para fiscais 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 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”.

¹ *Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996, p.338

Vale mencionar, por oportuno, que a natureza pública de tais receitas pode ser depreendida com base no art. 240 da Constituição, que exime tais contribuições de serem utilizadas como fonte para o financiamento da seguridade social, conforme exposto a seguir:

“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 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. Portanto, é dentro desse entendimento que o Tribunal, desde então, vem fiscalizando a atuação destas entidades.

Asseveramos aqui que esta norma do TCU data de 1977, o que faz também recomendável que ela seja atualizada, para que seja possível estender a boa prática de gestão dos recursos públicos atualmente vigentes também ao Sistema S, no mesmo diapasão que citamos anteriormente.

Ressalte-se que em seus acórdãos, o TCU deixou explicitado 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, porém, ainda de acordo com a jurisprudência do Tribunal, esse entendimento não desobriga tais entidades de observarem os princípios constitucionais e legais aplicáveis à Administração Pública, pois manuseiam verbas públicas, de natureza tributária, coercitivamente arrecadadas da sociedade².

Sendo receita pública não se vislumbram motivos para que tais recursos deixem de ser contabilizados no orçamento da União. Em reforço a essa percepção, 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:

“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 tôdas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.”

“Art. 6º Tôdas as receitas e despesas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.”

Acerca dessa questão têm surgido alguns argumentos equivocados como aquele que evoca o § 5º, do art. 165, da Constituição Federal³. Este artigo especifica os

² Vide Acórdão nº 578/2001-1ª Câmara, voto indutor do Ministro Walton Alencar Rodrigues.

³ “Art. 165

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

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. Assim, incluir o Sistema S no orçamento da União seria algo flagrantemente inconstitucional.

É inegável que o orçamento federal não abarca os Serviços Sociais Autônomos sob a ótica de suas despesas, tendo em vista que estes não compõem a Administração Pública e nem podem ser considerados como unidades orçamentárias dos orçamentos da União.

Contudo, o equívoco desse tipo de 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 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.

Observe-se que, em que pese a Constituição Federal explicitar que estas receitas PERTENCEM aos entes federativos, em nenhuma Lei Orçamentária Anual - LOA posterior estes recursos deixaram de constar do orçamento da União na forma mencionada no parágrafo anterior. Assim, torna-se incompreensível o tratamento diferenciado fornecido às receitas do Sistema S, em especial após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Acesso a Informação que insculpiram e delineararam no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da transparência no tratamento da coisa pública.

Enfim, a proposta de incluir aquelas receitas no orçamento anual não introduzirá modificações radicais na sistemática de transferência de recursos para as entidades do Sistema S e nem alterará a forma como essas entidades realizam a gestão desses recursos. A necessidade do quantum das receitas constar da LOA prende-se unicamente à necessidade assegurar a observância de alguns princípios constitucionais e legais que devem nortear a atuação das entidades do Sistema S, enquanto destinatários de recursos públicos, particularmente no que respeita à publicidade e transparência de suas dotações na peça orçamentária.

Em face do exposto anteriormente, entendemos não haver amparo constitucional à inclusão das entidades do Sistema S no orçamento da União, como unidades orçamentárias que terão suas despesas discriminadas. No entanto o mesmo óbice não se aplica à inclusão de receitas dessas entidades, tendo em vista que os arts. 2º, 3º e 6º da Lei nº 4.320/64 determinam que todas as receitas constarão da Lei de Orçamento pelos seus totais, vedadas quaisquer deduções.

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."

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 sobre a folha devidas ao Sistema S.

Tais iniciativas, na verdade, se inspiraram 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 dispondo:

“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 que, 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 se reveste de grande importância para 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 ingressa diretamente nos cofres do SESI e do SENAI.

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 que visam incluir no orçamento geral da União os recursos das contribuições compulsórias incidentes sobre a folha salarial destinadas às entidades do Sistema S.

Conforme se depreende da leitura do art. 240 da Constituição Federal tais recursos não pertencem a essas entidades⁴, mas lhes são destinados com o fito de atender às finalidades públicas que ensejaram sua constituição. Para tanto, 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 jamais poderá ser desrespeitado, servindo, assim, como um anteparo contra eventuais interferências por parte do Poder Executivo que possam se verificar, inclusive sob a forma de contingenciamento ou de desvinculação de receitas.

⁴ Esse aspecto contrasta com o tratamento conferido na Constituição Federal aos recursos repassados pela União aos Estados e Municípios, e aos recursos repassados pelos Estados aos Municípios na forma dos arts. 157 e 158, nos quais se acha expressamente estabelecido que os recursos pertencem à unidade federada recebedora.