

### **Box. O Sistema S e a Questão Fiscal**

O último RAF tratou da carga tributária no Brasil, entre outros temas<sup>1</sup>. O cômputo da carga inclui tributos cuja receita não se destina ao financiamento das despesas do governo. Destacam-se nessa situação as receitas do FGTS e as contribuições ao Sistema S. O procedimento de contabilizar essas receitas é adequado, pois, além do seu caráter impositivo, tais incidências oneram a atividade econômica do mesmo modo que os demais tributos. O FGTS será analisado em outra ocasião. A atenção aqui estará voltada para as contribuições do Sistema S, pouco conhecido do público e mesmo daqueles mais interessados no tema da receita pública. A intenção não é exaurir o assunto, apenas destrinchar um pouco mais esse sistema, com ênfase na receita. Em particular, entende-se que, por se tratar de recursos públicos, informações detalhadas sobre as receitas arrecadadas e o destino desses recursos precisam estar disponíveis, para que seja possível avaliar a adequação do seu uso e a necessidade de mudanças no atual arranjo.

A Constituição Federal trata das contribuições - espécie de tributo - em alguns dos seus dispositivos. Destaque-se o art. 149, que confere à União a competência exclusiva para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As contribuições ao Sistema S enquadram-se basicamente neste último grupo. É preciso ficar claro, desde já, que, a despeito da vinculação do Sistema S ao sistema sindical patronal, as suas contribuições não se confundem com as contribuições sindicais cobradas de empregados e empregadores. Em comum, apenas o fato de serem de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Além do referido art. 149, há ainda o comando constitucional previsto no art. 240, com alusão direta às contribuições 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 comando, a um só tempo, ressalva as contribuições do Sistema S da aplicação do art. 195, relativo às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, e confere amparo constitucional a elas, que já existiam há muito tempo quando a Carta foi promulgada em 1988.

Enfim, as contribuições ao Sistema S consistem em contribuições compulsórias dos empregadores, cujas receitas são repassadas a entidades de direito privado, vinculadas ao sistema sindical patronal, incumbidas de aplicar os recursos na formação profissional e na prestação de serviço social (saúde, lazer, assistência e cultura) aos trabalhadores e seus familiares.

Tome-se como exemplo as entidades mais antigas que remontam à década de quarenta do século passado, ligadas ao comércio e à indústria: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) e Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (SENAC), voltadas para a formação profissional, o Serviço Social da Indústria (SESI) e o Serviço Social do Comércio (SESC), com foco no serviço social. A vinculação ao sistema patronal sindical se dá pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) e pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), entidades representativas da indústria e do comércio, respectivamente.

As demais entidades que atualmente compõem o Sistema S foram criadas após a promulgação da Constituição de 1988, seguindo os mesmos moldes das então existentes no âmbito da indústria e do comércio. Assim, vieram o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), vinculado à Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (SESCOOP), vinculado à Organização das Cooperativas do Brasil (OCB), e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT) e o Serviço Social do Transporte (SEST), ambos vinculados à Confederação Nacional do Transporte (CNT). A criação do SENAR por meio de lei já estava prevista no art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Mais recentemente, foram criados e passaram a compor o que se convencionou chamar de Sistema S, o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), a Agência de Promoção de Exportações do Brasil (APEX) e a Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). Nesses casos, entretanto, as contribuições correspondentes melhor se caracterizam como de intervenção no domínio econômico (Cide), pois não são de interesse de categoria

profissional ou econômica, mas sim instrumentos para a atuação do estado em determinado segmento econômico. Essas últimas três entidades também não se vinculam à estrutura sindical, e voltam-se, respectivamente, ao apoio às micro e pequenas empresas, à promoção das exportações e à execução da política industrial.

Cabe observar que cada uma dessas onze entidades citadas possui legislação específica, com mais de uma lei cada, usualmente já alteradas por outras, prevendo criação, organização e alíquotas. São entidades caracterizadas como paraestatais, de direito privado, mas que prestam serviços considerados de interesse público e que utilizam recursos também públicos, compulsoriamente arrecadados.

Todas as contribuições incidem sobre a folha de salários relativa ao respectivo setor, com alíquotas variadas. Desse modo, essas contribuições se somam a outras já existentes que também incidem sobre a folha, notadamente a contribuição previdenciária dos empregados e empregadores, FGTS e Salário-Educação. Em que pese a importância desses recursos para financiar a oferta de serviços à população, não se pode negar a existência de efeitos econômicos negativos advindos de toda essa incidência tributária.

Os dados relativos à receita das contribuições para o Sistema S passaram a ser disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a partir de 2015, por conta de exigência prevista na Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) da União. Por exemplo, na LDO relativa ao exercício de 2015 (Lei n 13.080, de 2 de janeiro de 2015), o art. 127, § 1º, I, s determina que o Poder Executivo publique na internet *até o vigésimo dia de cada mês, a arrecadação mensal, realizada até o mês anterior, das contribuições a que se refere o art. 149 da Constituição Federal destinadas aos serviços sociais autônomos, bem como sua destinação por entidade beneficiária.*

A Tabela 5 informa as alíquotas sobre a folha de salários das contribuições relativas às onze entidades do Sistema S estipuladas em legislação específica e as respectivas receitas geradas em 2016, informadas pela RFB<sup>2</sup>. Vê-se que o total da receita arrecadada com as contribuições do Sistema S chegou a R\$ 16,4 bilhões em 2016<sup>3</sup>.

#### **TABELA 5. ALÍQUOTAS E RECEITAS DAS CONTRIBUIÇÕES DO SISTEMA S - 2016**

<sup>1</sup> Ver em [http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/530364/RAF\\_06\\_2017\\_pt05.pdf](http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/530364/RAF_06_2017_pt05.pdf).

<sup>2</sup> As receitas podem ser encontradas em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao>. As alíquotas do Sebrae são adicionais às alíquotas do SESI, SESC, SENAI e SENAC. Da receita daí advinda, 85,75% é do Sebrae, enquanto os 14,25% restante dividem-se entre APEX (12,25%) e ABID (2%).

<sup>3</sup> É preciso esclarecer que o total informado pela RFB com base no referido dispositivo da LDO correspondeu a R\$ 37,8 bilhões, em 2016, e não aos R\$ 16,4 bilhões anunciados na Tabela 5, pois aquele montante inclui o repasse para outras cinco entidades, entre as quais FNDE, INCRA e ANAC. O FNDE sozinho recebe R\$ 19,4 bilhões da diferença de R\$ 21,4 bilhões. Esses órgãos não foram considerados na Tabela 5, pois não parecem compor o serviço social autônomo, como prevê o dispositivo. Talvez por conta do seu peso, quando a RFB divulga anualmente a Carga Tributária do Brasil, exclui a receita do FNDE do cômputo das receitas das contribuições do Sistema S.

	Alíquotas	R\$ milhões
SESC	1,50%	4.643,0
SENAC	1,00%	2.571,5
SESI	1,50%	2.175,5
SENAI	1,00%	1.520,1
SENAR	0,2% a 2,5%	744,2
SEST	1,50%	467,4
SENAT	1,00%	297,6
SESCOOP	2,50%	319,3
SEBRAE	0,3% a 0,6%	3.157,0
APEX	12,25% da contribuição adicional ao Sebrae	458,4
ABDI	2% da contribuição adicional ao Sebrae	67,1
Total		16.421,2

Fonte: RFB e legislação específica. Elaboração: IFI.

Contudo, os recursos geridos pelas onze entidades são muito superiores aos R\$ 16,4 bilhões, que englobam apenas a parcela das contribuições recolhidas pela RFB. As entidades podem também recolher contribuições diretamente das empresas, o que é particularmente relevante nos casos do SESI e SENAI. A prática parece amparada em antigos decretos da década de sessenta, mas suscita dúvidas quanto à efetiva capacidade e disposição de entidades privadas em garantirem o caráter compulsório tanto da cobrança, como do pagamento de tributos, conforme previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional.

As entidades possuem ainda outros tipos de receitas, a exemplo de receitas patrimoniais, de capital e advindas da prestação de serviços pagos. Elas detêm imóveis que geram aluguéis e aplicações financeiras que rendem juros, além de poderem cobrar pelos serviços prestados, notadamente na oferta de cursos de aperfeiçoamento profissional.

Saber ao certo o montante de receitas das entidades não é trivial. Um meio seriam os orçamentos aprovados ou as demonstrações contábeis. Entretanto, as entidades ligadas à estrutura sindical possuem um departamento nacional, mas também uma estrutura descentralizada que se desdobra até as federações sindicais, na órbita dos estados. Assim, caso todos os orçamentos sejam publicados, cada entidade, além da unidade nacional, envolve ainda mais vinte e sete unidades com os respectivos orçamentos. A página eletrônica das entidades divulga os números das respectivas receitas e demais dados que retratam a situação financeira, mas, em geral, o faz individualmente, para cada uma das vinte e oito unidades e na forma de imagem, em vez de apresentá-los de modo a facilitar compilação e análise.

O TCU, em auditoria recente para avaliar a transparência de algumas entidades do Sistema S, no âmbito do processo TC 014.248/2015-8, mostrou em seu relatório (página 7) os números do conjunto dos orçamentos aprovados em cada uma das entidades analisadas (departamento nacional e regionais). A Tabela 6 mostra esses números.

TABELA 6. RECEITAS DO SISTEMA S (2016, EM R\$ MILHÕES)

	Receitas totais	Contribuições		B/A (%)	C/B (%)
	(A)	Totais (B)	RFB (C)		
SESC	6.818,9	4.865,5	4.643,0	71,4	95,4
SENAC	4.667,6	2.793,0	2.571,5	59,8	92,1
SESI	7.120,9	4.625,8	2.175,5	65,0	47,0
SENAI	6.109,0	3.500,3	1.520,1	57,3	43,4
SENAR	872,5	619,7	744,2	71,0	120,1
Total	25.588,9	16.404,5	11.654,3	64,1	71,0

Fonte: TCU e RFB. Elaboração: IFI.

SESI, SENAI, SESC, SENAC e SENAR movimentaram, em 2016, R\$ 25,6 bilhões em receitas, bem acima dos R\$ 11,7 bilhões repassados pela RFB às cinco entidades. Outro dado relevante apresentado pelo TCU são os R\$ 16,4 bilhões obtidos por meio das contribuições, em 2016, somando-se as cinco entidades. Esse montante equivale a 64,1% do total de receitas, o que mostra que cerca de 1/3 dos recursos deriva de outras fontes. Os R\$ 16,4 bilhões podem também ser comparados com os referidos R\$ 11,7 bilhões repassados pela RFB às cinco entidades. Daí conclui-se que 71% da receita advinda das contribuições é recolhida pela RFB, enquanto os 29% restantes são arrecadados diretamente junto às empresas<sup>4</sup>.

Vale observar que tais percentuais variam bastante de entidade para entidade. SESI e SESC dependem mais das contribuições do que SENAI e SENAC, possivelmente talvez por causa das receitas geradas pelos cursos de aperfeiçoamento pagos oferecidos por essas duas últimas entidades. Já a parcela da contribuição arrecadada diretamente das empresas é muito mais relevante no caso do SENAI e SESI, conforme já adiantado. Enquanto a parcela repassada pela RFB não chega à metade no caso dessas duas entidades, supera os 90% quando se trata de SENAC e SESC<sup>5</sup>.

Vê-se, portanto, que as cinco entidades consideradas pelo TCU receberam R\$ 16,4 bilhões em contribuições da sociedade, em 2016. Supondo-se que as outras seis entidades não incluídas na auditoria (SEST, SENAT, SESCOOP, SEBRAE, APEX E ABDI) receberam apenas as receitas repassadas pela RFB informadas na Tabela 5, vale dizer, não arrecadaram contribuições diretamente, o total da receita com contribuições recebida pelas onze entidades chegou a R\$ 21,2 bilhões, cerca de 0,34% do PIB<sup>6</sup>. A título de comparação, em 2016, foram transferidos a cerca de 13 milhões de famílias, R\$ 28,5 bilhões por meio do Programa Bolsa Família.

<sup>4</sup> A comparação é válida ainda que as informações da Tabela 5 reflitam repasses efetivos de recursos feitos pela RFB, enquanto os orçamentos informam as previsões de receita.

<sup>5</sup> Quanto ao SENAR, os números apresentam inconsistência já que a receita total com as contribuições informada pelas entidades e compilada pelo TCU está abaixo do número informado pela RFB que só considera as receitas arrecadadas por ela mesma.

<sup>6</sup> Conforme visto em nota de rodapé anterior, a RFB considera o Sistema S em seu cálculo anual da carga tributária no Brasil, mas inclui entidades que não parecem integrar o Sistema. Ademais, não considera a parcela da receita das contribuições recolhida diretamente pelas entidades. Assim computada, a carga advinda do Sistema S correspondeu a 0,31% do PIB, em 2015, último ano com dado disponível, e a 0,94% da receita administrada pela RFB. Vale observar que esses percentuais apresentaram um discreto, porém contínuo aumento ao longo dos anos, já que, em 2006, estavam em 0,23% e 0,69%, respectivamente. O relatório completo a respeito da carga tributária pode ser encontrado em (<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>).

A existência de contribuições de natureza compulsória para financiar a prestação de serviços sociais e de aperfeiçoamento profissional por entidades privadas suscita questionamentos, ao não ser o padrão usual de atuação estatal. É natural que se pergunte se os recursos não deveriam ser utilizados pelo próprio Estado para oferecer os mesmos serviços ou se esses serviços não deveriam ser financiados com recursos privados. Há opções intermediárias como reduzir as receitas e os serviços prestados ou repassar parte das receitas e das responsabilidades para o Estado, a exemplo do aperfeiçoamento profissional que já é oferecido no âmbito do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT). Os demais serviços continuariam sendo prestados pelas entidades com recursos públicos ou privados. A decisão que viesse a ser tomada requereria mudanças legais, a exemplo da alteração de alíquotas, ou constitucionais, como a interrupção dos serviços.

As questões acima levantadas são válidas. As dúvidas poderiam ser dirimidas mediante uma avaliação mais detida da adequação do emprego atual dos recursos arrecadados com as contribuições do Sistema S. Afinal, quanto mais adequado for o uso, menor a necessidade de mudanças mais profundas. Mesmo que se decida pela manutenção da essência do atual arranjo, a avaliação provavelmente subsidiaria a promoção de ajustes para que os recursos públicos fossem utilizados com mais eficiência e efetividade, como aliás deve ocorrer em qualquer situação.

O obstáculo para que a referida avaliação seja feita a contento é o acesso às informações necessárias relativas às receitas e, principalmente, ao uso dos recursos das contribuições. Em vista do caráter híbrido do Sistema S (receitas públicas utilizadas por entidades privadas), o caminho dos recursos, desde a arrecadação até o uso, não passa pelos procedimentos usuais aos quais se submetem usualmente os recursos públicos, notadamente processo orçamentário, disponibilização de informações padronizadas e mecanismos de controle e avaliação.

Não que o ordenamento não preveja qualquer forma de atuação do poder público. O Art. 70 da Constituição Federal, que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária da administração pública federal direta e indireta, dispõe em seu parágrafo único que:

*Art. 70.....*

*Parágrafo Único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome dela, assumira obrigações de natureza pecuniária.*

Já o art. 71 estabelece que esse controle externo está a cargo do Congresso Nacional, com o auxílio do TCU, responsável por, nos termos do inciso II do referido artigo, julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos....

Vale destacar também o que dispõe também o art. 183 do Decreto-Lei nº 200, de 1967:

*Art. 183 As entidades e organizações em geral, de personalidade jurídica de direito privado, que recebem contribuições parafiscais e prestam serviços de interesse público ou social, estão sujeitas à fiscalização do Estado nos termos e condições estabelecidas na legislação pertinente a cada.*

Cabe registro ainda ao art. 149 do Decreto nº 93.872, de 1986, no qual se estabelece que os serviços autônomos e entidades com personalidade jurídica de direito privado devem prestar contas de sua gestão, as quais se submetem ao julgamento do TCU.

As LDOS também passaram a reger as entidades do Sistema S a partir de 2015. É digno de citação o art. 135 da LDO relativa ao exercício de 2016 (Lei nº 13.242, de 30 de dezembro de 2015):

*Art. 135. As entidades constituídas sob a forma de serviço social autônomo, destinatárias de contribuições dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários deverão divulgar, trimestralmente, na respectiva página na internet, em local de fácil visualização:*

*I - os valores arrecadados com as referidas contribuições, especificando o montante transferido pela União e o arrecadado diretamente pelas entidades;*

*II - as demonstrações contábeis;*

*III - a especificação de cada receita e de cada despesa constantes dos respectivos orçamentos, discriminadas por natureza, finalidade e região, destacando a parcela destinada a serviços sociais e à formação profissional; e*

*IV - a estrutura remuneratória dos cargos e funções e a relação dos nomes de seus dirigentes e dos demais membros do corpo técnico.*

*§ 1º As entidades previstas no caput divulgarão também seus orçamentos de 2016 na internet.*

*§ 2º As informações disponibilizadas para consulta nos respectivos sítios eletrônicos devem permitir a gravação, em sua integralidade, de relatórios de planilhas, em formatos eletrônicos abertos e não proprietários.*

No exercício de sua competência, o TCU, na já citada auditoria (processo TC 014.248/2015-8), destinada a analisar a transparência do Sistema S, encontrou vários problemas. O relatório é longo, mas uma síntese dos problemas pode ser encontrada nas páginas 57 a 67. Vale destacar alguns: a) falta de detalhamento dos orçamentos divulgados, que apresentam receitas e despesas em elevado grau de abrangência; b) maior parte das entidades não publica as demonstrações contábeis nas respectivas páginas eletrônicas; c) a metade não certifica as demonstrações por auditoria externa independente; d) muito poucas informações divulgadas sobre licitações e contratos; e) falta de informações sobre transferências para confederações e federações; f) dados sobre estrutura remuneratória na maioria das vezes inútil para qualquer análise de remuneração; g) problemas de atendimento ao cidadão, principalmente nos estados menos favorecidos; e h) deficiente divulgação dos cursos gratuitos.

Os problemas levantados, por sua vez, levaram o TCU a aprovar várias recomendações para sanar os problemas apontados, dirigidas a todas as entidades do Sistema S e não apenas às que foram objeto da auditoria. As recomendações podem ser vistas no Acórdão nº 699/2016, aprovado no plenário, em 30 de março de 2016, a exemplo da ampla divulgação na página eletrônica dos departamentos nacionais de informações detalhadas relativas ao respectivo orçamento e de todas as unidades regionais, demonstrações contábeis, processos licitatórios e contratos, transferências de recursos a confederações e federações, cursos gratuitos oferecidos e salários. O TCU recomendou ainda o uso pelas entidades da contabilidade aplicada ao setor público (NBC T 16.6), a adoção de controles internos e a melhoria do atendimento ao público.

Como as recomendações foram feitas há quase um ano e meio, caberia avaliar em que medida elas foram efetivamente atendidas. Mas mesmo que tenham sido, ainda não seriam suficientes para avaliar adequadamente a atuação das entidades do Sistema S. Seriam necessárias também informações detalhadas sobre os serviços ofertados, a exemplo da quantidade ofertada de cada serviço, adequadamente aferida, e individualização dos custos correspondentes. Essas informações permitiriam avaliar os custos desses serviços, verificar a eventual redundância ou complementariedade em relação aos serviços disponibilizados pelo estado, e analisar o retorno que o uso das contribuições gera para a sociedade.

Enfim, as entidades privadas do Sistema S recebem considerável montante de contribuições compulsórias da sociedade para financiar os serviços sociais e de aperfeiçoamento profissional. Assim como outras contribuições e impostos, a incidência causa efeitos negativos sobre a atividade econômica, notadamente em países como o Brasil, nos quais a carga tributária já é elevada. Espera-se das entidades do Sistema S que sejam o mais transparente possível, disponibilizando as informações necessárias para avaliar a sua atuação.