

**040**

# ORÇAMENTO EM DISCUSSÃO

ISSN 2525-4898

**Inclusão Orçamentária do Sistema S**

João Henrique Pederiva

Consultoria de Orçamentos,  
Fiscalização e Controle

SENADO  
FEDERAL



**SENADO FEDERAL**  
**Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle –**  
**CONORF**  
**Conselho Editorial**

**Conselho Editorial da CONORF**  
**Diretora do Conselho Editorial**  
Ana Cláudia Castro Silva Borges

**Coordenadores**

Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt  
Marcel Pereira  
Rita de Cássia Leal Fonseca dos Santos

**Membros do Conselho**

Flávio Diogo Luz  
Lívio Botelho Dantas  
Rafael Inacio de Fraia e Souza  
Renan Bezerra Milfont  
Rudinei Baumbach

**Endereço**

Senado Federal, Ala Filinto Müller, Gabinete 9 – Brasília, DF, Brasil–  
CEP 70.165-900

**Telefone:** +55 (61) 3303-3318

**Página da internet** <https://www12.senado.leg.br/revistaorcamento>  
**Email:** conselho.editorial@senado.gov.br

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados os autores e a Consultoria de Orçamentos do Senado Federal. São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito do Senado Federal. Este trabalho é de inteira responsabilidade de seus Autores, não representando necessariamente a opinião do Senado Federal ou de suas Comissões.

## **Inclusão Orçamentária do Sistema S**

João Henrique Pederiva\*

2018

---

\* Consultor de Orçamentos do Senado Federal. Doutor em Américas Comparadas. Cumprem agradecimentos aos Consultores de Orçamentos do Senado Federal, Renan Bezerra Milfont e Rafael Inácio de Fraia e Souza, e da Câmara dos Deputados Márcia Rodrigues Moura e José Fernando Cosentino Tavares pelas contribuições, cabendo deixar a responsabilidade exclusiva do autor pelo texto.

## RESUMO

O trabalho examina a inclusão das contribuições destinadas às entidades privadas do Sistema S, nos orçamentos federais anuais, com foco em pontos controversos, como o tratamento conferido à arrecadação própria desses tributos e os montantes a serem considerados nas demonstrações orçamentárias da União, a incidências ou não da Desvinculação de Receitas da União (DRU) e dos limites do Novo Regime Fiscal (NRF) nessas origens e aplicações de recursos, as classificações orçamentárias dessas receitas e o encaminhamento que lhes foi conferido pelos dispositivos pertinentes nas diretrizes orçamentárias vigentes. Tal exame conclui pela necessidade de inclusão dessas receitas financeiras no orçamento anual, independentemente da eventual desvinculação de alguns desses recursos.

**Palavras-chave:** Contribuições federais às entidades do Sistema, inclusão orçamentária; desvinculação de receitas da União; limites do Novo Regime Fiscal.

## Sumário

1.	Introdução .....	6
2.	Quem arrecada esses tributos?.....	8
3.	Impactos financeiros da inclusão orçamentária.....	11
4.	Não incidência da DRU .....	13
5.	Possibilidade de incidência da DRU .....	14
6.	Não incidência dos limites do NRF.....	16
7.	Classificação por Fontes e Identificador de Resultado Primário.....	19
8.	Diretrizes orçamentárias e relatório da receita para 2018 .....	19
9.	Conclusão .....	21

## Inclusão Orçamentária do Sistema S

João Henrique Pederiva

### 1. Introdução

No atual contexto de restrições fiscais, a possibilidade de inclusão orçamentária das entidades privadas que se beneficiam de contribuições federais e que integram o denominado Sistema S vem despertando cada vez mais atenção especialmente entre os parlamentares.

De fato, a Nota Técnica Conjunta nº (NTC) nº 4, de 2013, versa sobre a "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". Tal Nota Técnica expressou a orientação da Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal (CONORF) e da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados (CONOF) acerca da viabilidade dessa inclusão orçamentária<sup>1</sup>.

Essa e outras Notas Técnicas de ambas as Consultorias<sup>2</sup> refletem um relativo consenso dos respectivos autores, com amparo na Constituição Federal (CF/1988) ou na legislação infraconstitucional, em torno dos seguintes pontos:

- As contribuições arrecadadas em favor do Sistema S – de interesse das categorias profissionais ou econômicas e de intervenção no domínio econômico (CIDE) – tem finalidade diversa e não se confundem com as contribuições sociais, que financiam a seguridade social, apesar de compartilharem o mesmo fato gerador<sup>3</sup>;
- A alegação da impossibilidade de inclusão das contribuições pertinentes ao Sistema S, nos orçamentos federais, devida a tais entidades não se subsumirem ao comando constitucional relativo aos orçamentos de investimento e da seguridade social considera apenas a aplicação dos recursos, isto é, a dimensão de gastos governamentais ou despesas públicas<sup>4</sup>;

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/1106642.pdf>. Acesso em: 20 out. 2017.

<sup>2</sup> Por exemplo, as Notas Técnicas 121, 149, 150 e 151, todas de 2017, da Consultoria de Orçamentos do Senado Federal.

<sup>3</sup> CF/1988, "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."

<sup>4</sup> CF/1988, 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,

- Segundo entendimento compartilhado pelas Notas Técnicas referidas, a dimensão das origens de recursos, ou seja, dos ingressos governamentais ou das receitas públicas não comporta tal exclusão. Em linha com o Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a natureza tributária dessas contribuições determina a plena vinculação administrativa dos procedimentos arrecadatórios<sup>5</sup>;
- A inclusão dessas receitas nas leis orçamentárias federais ampliaria a publicidade e a transparência desses recursos, sem modificações substantivas na sistemática de transferência nem na forma de gestão dos recursos pelos beneficiários das contribuições. Tal inclusão ocorreria de forma análoga ao tratamento conferido às transferências constitucionais.

*O equívoco verificado naquela abordagem [ênfase excessiva na despesa fixada pelas leis orçamentárias] 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.<sup>6</sup>*

Contudo, o Parecer da Receita aprovado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização, relativo ao orçamento de 2018, afirma “[...] a necessidade de normas adequadas para lidar com o lado da despesa de forma que a inclusão da receita dessas entidades possa se dar sem suscitar controvérsias no âmbito de seu tratamento orçamentário”<sup>7</sup>. Essa preocupação está ancorada no entendimento de que tais receitas e despesas seriam primárias em lugar de financeiras, com impacto nos limites do NRF.

Desse modo, o presente exame concentra-se em pontos potencialmente controversos da inclusão orçamentária das contribuições pertinentes ao Sistema S, nas leis orçamentárias anuais, como o tratamento conferido à arrecadação própria desses tributos e os montantes a serem considerados nas demonstrações orçamentárias da União, a incidências ou não da Desvinculação de Receitas da União (DRU) e dos limites do Novo Regime Fiscal (NRF) nessas

---

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.”

<sup>5</sup> Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 1966, "Art. 3º Tributo é 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.

<sup>6</sup> NTC 4, p. 7-8.

<sup>7</sup>

Disponível

em:

[http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/OR2018/par\\_receita/PARECER\\_RECEITA.pdf](http://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/orcamento/OR2018/par_receita/PARECER_RECEITA.pdf). Acesso em: 8 fev. 2018.

origens e aplicações de recursos, as classificações orçamentárias dessas receitas e o encaminhamento que lhes foi conferido pelos dispositivos pertinentes nas diretrizes orçamentárias vigentes.

## 2. Quem arrecada esses tributos?

A Lei nº 11.457, de 2007, criou a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). A propósito dos efeitos das diferentes naturezas jurídicas das contribuições, o art. 2º dessa Lei atribui competência expressa para a RFB planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento apenas das contribuições sociais. No entanto, pelo art. 3º da mesma Lei, as atribuições do art. 2º

*“se estendem às contribuições devidas a terceiros, cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei”.*

Desse modo, as contribuições relativas ao Sistema S sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios das contribuições sociais, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

O art. 3º da mencionada Lei estipula ainda a remuneração pelas referidas atividades em 3,5% do montante arrecadado, salvo percentual expressamente disposto em lei específica. Tal remuneração é vinculada ao Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF).

A previsão para as respectivas contribuições serem recolhidas diretamente, pelas entidades em questão, em lugar da RFB, consta, por exemplo, no art. 49, § 2º, do Regulamento do SESI (RSESI<sup>8</sup>), aprovado pelo Decreto nº 57.375, de 1965, e do art. 50 do Regimento do SENAI (RSENAI<sup>9</sup>), aprovado pelo Decreto nº 494, de 1962.

Na esfera administrativa da União, apesar das disposições legais, a RFB emitiu os Pareceres PGFN/CAT nºs 1.324, de 2006, e 333, de 2010, pela possibilidade jurídica de

---

<sup>8</sup> RSESI, “Art. 49. A arrecadação das contribuições devidas ao SESI será feita pelo instituto ou caixa de pensões e aposentadoria a que estiver filiada a empresa contribuinte, concomitantemente com as contribuições da previdência social. [...] § 2º Em face de circunstâncias especiais, as empresas que nela se encontrarem poderão recolher as suas contribuições diretamente ao SESI, mediante autorização do Departamento Nacional, comunicada ao órgão providenciário competente”.

<sup>9</sup> RSENAI, “Art. 50. Visando ao atendimento de situações especiais, determinadas empresas poderão recolher as suas contribuições diretamente aos cofres do SENAI”.



delegação da arrecadação de tributos ao SENAI ou ao SESI para cobrar os tributos, porque, “ao final, [essas entidades] fazem jus ao produto da arrecadação”<sup>10</sup>.

Em divergência à proposta encaminhada pela Secretaria de Macroavaliação Governamental (SEMAG), o Plenário do Tribunal de Contas da União (TCU) decidiu, em 2013<sup>11</sup>, ou seja, já na vigência da Lei nº 11.457, de 2007, pela legalidade da arrecadação direta por SESI e SENAI, pois a situação já se teria consolidado, conforme o Voto do Ministro-Relator.

*12. Em síntese, estamos diante de uma situação em que todos os atores envolvidos, inclusive a Receita Federal, são uníssomos em repudiar a proposta de alteração da forma de recolhimento das contribuições fiscais devidas ao Sesi e Senai, mesmo reconhecendo que o arcabouço normativo que o sustenta talvez não seja o mais apropriado<sup>12</sup>.*

Na esfera judicial, também há decisões favoráveis do Superior Tribunal de Justiça à arrecadação direta desses tributos, apesar dos mencionados dispositivos legais, a exemplo do acórdão unânime, no Recurso Especial nº 1.555.158 - AL (2015/0233256-7), de 2016, com a seguinte ementa.

**EMENTA**

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA O SESI. AGENTE FISCAL. ATRIBUIÇÃO TÍPICA DE AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. LEGITIMIDADE PARA CONSTITUIÇÃO E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA AFASTADA.**

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando obrigada a Corte de Origem a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes.

2. As entidades e organizações em geral, dotadas de personalidade jurídica de interesse público ou social, estão sujeitas à fiscalização do Estado nos termos e condições estabelecidas na legislação pertinente a cada uma (Decreto-Lei n. 200/67, art. 183).

3. O representante do SESI encontra-se investido das atribuições de fiscalização e arrecadação direta da contribuição adicional de que trata o art. 3º, § 1º do Decreto-Lei n. 9.403/46, conforme dispõe o art. 11, § 2º, do Decreto n. 57.375/65.

4. A fiscalização do SESI, no exercício de atribuição típica de autoridade administrativa tem legitimidade para constituir crédito tributário relativo à contribuição adicional de que trata o art. 3º, § 1º do Decreto-Lei n. 9.403/46. Precedente: (CC 122.713/SP, Primeira Seção, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 14/8/2012).

5. É farta a jurisprudência desta Casa que reconhece a legitimidade ativa das entidades do sistema "S" para a cobrança das respectivas contribuições adicionais, quando por si fiscalizadas/lançadas, a saber: AgRg no REsp 1179431 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 24.08.2010; AgRg no REsp 579832 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 18.12.2008; REsp 735.278 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 12.06.2007; REsp 771.556 / RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em

<sup>10</sup> Nota Informativa nº 2.589, de 2017-Conleg (Consultoria Legislativa do Senado Federal), disponibilizada pelo Gabinete do Senador Ataídes Oliveira (PSDB/TO).

<sup>11</sup> Acórdão nº 3.214/2013–TCU–Plenário, de 27 de novembro de 2013, relativo ao TC 030.409/2008-4-TCU.

<sup>12</sup> Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/etcu/AcompanharProcesso?p1=30409&p2=2008&p3=4>. Acesso em: 20 out. 2017.

15.08.2006; REsp 160262 / MT, Quarta Turma, Rel. Min. Ruy Rosado de Aguiar, julgado em 24.03.1998.

6. Na hipótese, as Notificações de Débito, relativas a fatos geradores ocorridos nos anos de 2001 a 2006 (e-STJ fl. 961), foram expedidas por agente fiscal do SESI no exercício de atribuições do Poder Público Federal, em 8/12/2006 (e-STJ fls. 74-88), razão pela qual são legítimos os lançamentos efetuados, não havendo que se falar em decadência, pois constituído o crédito tributário dentro do quinquênio previsto no art. 173, I, do CTN.

7. Recurso especial provido em parte. <sup>13</sup>

Na esteira dessa jurisprudência, cabe ainda mencionar o Enunciado da Súmula nº 396, de 2009, do STJ, com o seguinte teor: “A Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural”<sup>14</sup>.

Tal possibilidade decorre da autorização do art. 7º, § 1º, da Lei 8.706, de 1993, para que as contribuições compulsórias pertinentes sejam recolhidas diretamente mediante convênio ao SEST e ao SENAT.

*Art. 7º As rendas para manutenção do Sest e do Senat, a partir de 1º de janeiro de 1994, serão compostas:*

*I - pelas atuais contribuições compulsórias das empresas de transporte rodoviário, calculadas sobre o montante da remuneração paga pelos estabelecimentos contribuintes a todos os seus empregados e recolhidas pelo Instituto Nacional de Seguridade Social, em favor do Serviço Social da Indústria - SESI, e do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, que passarão a ser recolhidas em favor do Serviço Social do Transporte - SEST e do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte - SENAT, respectivamente;*

*II - pela contribuição mensal compulsória dos transportadores autônomos equivalente a 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e 1,0% (um inteiro por cento), respectivamente, do salário de contribuição previdenciária;*

*III - pelas receitas operacionais;*

*IV - pelas multas arrecadadas por infração de dispositivos, regulamentos e regimentos oriundos desta lei;*

*V - por outras contribuições, doações e legados, verbas ou subvenções decorrentes de convênios celebrados com entidades públicas ou privadas, nacionais ou internacionais.*

*§ 1º A arrecadação e fiscalização das contribuições previstas nos incisos I e II deste artigo serão feitas pela Previdência Social, podendo, ainda, ser recolhidas diretamente ao SEST e ao SENAT, através de convênios. [...]*

Embora tal prerrogativa não tenha sido exercitada até o momento, persiste a possibilidade jurídica e a controvérsia em potencial, sobre essa prática, com impacto nas decisões sobre os montantes de receitas passíveis de inclusão orçamentária e na base de cálculo dos valores eventualmente desvinculados.

Nesse sentido, a próxima seção evidencia diferenças entre as contribuições repassadas pela RFB e arrecadadas pelo Sistema S.

<sup>13</sup> Disponível em: <http://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/REsp-1555158.pdf>. Acesso em: 23 out. 2017.

<sup>14</sup> Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013\\_37\\_capSumula396.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_37_capSumula396.pdf). Acesso em: 23 out. 2017.

### 3. Impactos financeiros da inclusão orçamentária

Em 2016, as receitas das contribuições em apreço para as entidades beneficiadas somaram mais R\$ 21,8 bilhões, sem considerar o SESC Rio, que estimou essas receitas em R\$ 476,8 milhões para 2017.

Contudo, segundo a Tabela 1, os repasses da RFB corresponderam a apenas dois terços desse montante. Nesse contexto, destacam-se o SESI e o SENAI, com expressivas arrecadações próprias. Em 2016, os recolhimentos diretos do SESI e do SENAI superaram 62% e 26% os montantes respectivamente transferidos pela RFB àquelas entidades<sup>15</sup>. Como hipótese a ser confirmada, atribuem-se as demais diferenças às distintas metodologias de apuração.

**TABELA 1 – Diferenças entre arrecadação e repasses – 2016**

Ente	(A) Receita de contribuições	(B) Repasse da RFB	(C) Diferença (I-II)	(D) % C/B
SESC (sem SESC Rio)	4.370.260,3	4.642.975,8	-272.715,5	-5,9%
SEBRAE	3.281.032,0	3.157.037,8	123.994,2	3,9%
SENAC	2.697.525,6	2.571.472,6	126.053,0	4,9%
SESI	5.688.258,7	2.175.509,9	3.512.748,8	161,5%
SENAI	3.438.225,5	1.520.079,5	1.918.146,1	126,2%
SENAR	725.207,7	744.228,8	-19.021,1	-2,6%
SEST	488.595,8	467.409,6	21.186,2	4,5%
APEX	460.114,0	458.403,2	1.710,8	0,4%
SESCOOP	309.523,9	319.338,8	-9.814,9	-3,1%
SENAT	310.916,5	297.586,2	13.330,4	4,5%
ABDI	68.156,6	67.138,1	1.018,5	1,5%
Soma (sem Sesc Rio)	21.837.816,5	16.421.180,1	5.416.636,4	33,0%

Fonte: elaboração própria com base em consulta nas respectivas páginas de transparência da internet.

Em 2016, de CIDE, o SEBRAE arrecadou aproximadamente R\$ 3,2 bilhões, enquanto APEX e ABDI arrecadaram R\$ 0,5 bilhão e R\$ 0,1 bilhão respectivamente<sup>16</sup>. Grosso modo, a eventual desvinculação de 30% desses R\$ 3,8 bilhões, ou seja, cerca de R\$ 1,2 bilhão, aumentaria a receita não vinculada do erário federal.

Elaborada com base nos repasses estimados pela RFB, a Tabela XI do Parecer da Receita aprovado pela Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), que instrui o Projeto de Lei Orçamentária da União para 2018, é reproduzido pela Tabela 2 a seguir.

<sup>15</sup> Nota Técnica nº 150/2017, p.5.

<sup>16</sup> SEBRAE, APEX e ABDI, ver Nota Técnica nº 150/2017, p.5.

**TABELA 2 – Reprodução da TABELA XI do Parecer da Receita para 2018: Repasses da Receita Federal do Brasil às Entidades do "Sistema S", 2016-2018 (R\$ Milhões)**

Entidade	2016	2017 (janeiro-outubro)	2018 Mensagem Modificativa**
SESC	4.643,0	4.108,5	5.379,4
SENAC	2.571,5	2.264,3	2.964,7
SESI	2.175,5	1.749,2	2.290,2
SENAI	1.520,1	1.226,8	1.606,2
SENAR	744,2	675,8	884,8
SEST	467,4	409,5	536,2
SESCOOP	319,3	295,1	386,4
SENAT	297,6	258,5	338,5
<b>I. Contribuição de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas</b>	<b>12.738,6</b>	<b>10.987,6</b>	<b>14.386,4</b>
SEBRAE	3.157,0	2.709,0	3.547,0
APEX-BR	458,4	394,6	516,6
ABDI	67,1	64,4	84,3
<b>II. Cide</b>	<b>3.682,6</b>	<b>3.168,0</b>	<b>4.148,0</b>
<b>III. DRU (30% sobre CIDE) (*)</b>	<b>1.104,8</b>	<b>950,4</b>	<b>1.244,4</b>
<b>IV. CIDE líquida de DRU (II-III)</b>	<b>2.577,8</b>	<b>2.217,6</b>	<b>2.903,6</b>

Fonte: Parecer da Receita, p.51<sup>17</sup>.

(\*) A Emenda Constitucional nº 93, de 2016, art. 3º, determina a produção de efeitos dessa DRU desde 1º de janeiro de 2016.

\*\* valores estimados de repasses.

Cumpra mencionar que as propostas orçamentárias das entidades do Sistema S são aprovadas por portarias dos respectivos Ministérios. Tais propostas são aproximações, uma vez que a execução consolidada das respectivas receitas de contribuições para 2017 ainda não foi divulgada por todas as entidades em questão. Ademais, algumas das portarias de aprovação para 2018 não foram localizadas. Conforme a Tabela 3, os valores das respectivas receitas previstas de contribuições, em 2017, somaram R\$ 21,5 bilhões.

**TABELA 3 – Receitas de contribuições nos orçamentos aprovados por portarias**

Entidade	2017	2018	Ministério responsável pela aprovação da proposta orçamentária
SESC	4.878,1	5.024,5	Ministério do Desenvolvimento Social (MDS)
SEBRAE	3.134,2	3.657,9	Secretaria de Governo da Presidência da República
SENAC	2.769,0	2.886,0	Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)
SESI	4.440,5	4.310,6	Ministério do Desenvolvimento Social (MDS)
SENAI	3.277,1	*	Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)
SENAR	776,4	*	Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)
SEST	543,5	544,1	Ministério do Desenvolvimento Social (MDS)
APEX	473,6	*	Ministério das Relações Exteriores (MRE)
SESCOOP	356,6	379,6	Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)
SENAT	345,1	346,7	Ministério do Trabalho e Emprego (MTE)
ABDI	473,6	*	Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (MDI)
<b>Soma</b>	<b>21.467,7</b>	<b>17.149,5</b>	

Fonte: elaboração própria com base em portarias ministeriais.

\* Portaria de aprovação dos orçamentos não localizada.

Assim, como destacado na seção anterior e evidenciado pelas Tabela 1 a 3, há diferenças de cerca de um terço do montante passível de inclusão orçamentária, caso se adote como critério apenas os repasses da RFB ou as receitas de contribuições aprovadas por portarias ministeriais.

#### 4. Não incidência da DRU

Quanto à DRU, segundo a Constituição Federal,

*Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data. (sem destaque no original)<sup>18</sup>*

Por conseguinte, foram expressamente excluídas da incidência da DRU as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Nessa situação, estão as contribuições auferidas por:

1. Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – SENAI (Decreto-Lei nº 4.048, de 1942);
2. Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC (Decreto-Lei nº 8.621, de 1946);
3. Serviço Social da Indústria – SESI (Decreto-Lei nº 9.403, de 1946);
4. Serviço Social do Comércio – SESC (Decreto-Lei nº 9.853, de 1946);
5. Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR (Lei nº 8.315, de 1991);
6. Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte – SENAT (Lei nº 8.706, de 1993);
7. Serviço Social do Transporte – SEST (Lei nº 8.706, de 1993);
8. Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP (Medida Provisória nº 1.715, de 1998 e Decreto nº 3017, de 1999);

Cabe classificar essas receitas como “Contribuições para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional”, classificadas sob o código de Natureza de Receita 1.2.3.0.01.1.0. Essa natureza “agrega as receitas decorrentes das contribuições, bem como dos

<sup>18</sup> Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc93.htm). Acesso em: 20 out. 2017.

respectivos adicionais, arrecadados em favor das entidades privadas de serviço social, de apoio e de formação profissional”<sup>19</sup>.

A classificação indicada pelo parágrafo anterior avança, em relação ao “Ementário de Classificação das Receitas Orçamentárias da União”, para 2012, que não previa essa natureza de receita, mas mencionava as contribuições às entidades citadas do Sistema S sob a classificação de Natureza 1210, isto é, como contribuições sociais<sup>20</sup>.

## 5. Possibilidade de incidência da DRU

Além das oito entidades mencionadas, o relatório de “Repasse da Arrecadação das Outras Entidades e Fundos (Terceiros)”, da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), identifica, desde 2015, por intermédio de CNPJ, em lugar do código de unidade gestora (UG), três outras entidades privadas beneficiárias de contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), tributo em que incide a DRU, dada sua natureza jurídica específica e distinta das demais espécies de contribuições<sup>21</sup>.

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO.- Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - As contribuições do art. 149, C.F. - contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas - posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. II. - A contribuição do SEBRAE - Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 - é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. - R.E. conhecido, mas improvido.<sup>22</sup>*

<sup>19</sup> Ementário (2ª edição - publicação de 11/09/2017). Disponível em: [http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/564899/CPU\\_Ement%C3%A1rio\\_NR\\_Setembro/51b78e1a-cao6-44d8-a3e2-1ae6e020a136](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/564899/CPU_Ement%C3%A1rio_NR_Setembro/51b78e1a-cao6-44d8-a3e2-1ae6e020a136), acesso em: 25 out. 2017.

<sup>20</sup> Disponível em: [http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/receitas-publicas/ementario\\_2012.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/receitas-publicas/ementario_2012.pdf). Acesso em: 20 out. 2017.

<sup>21</sup> Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/arrecadacao-de-contribuicoes-destinadas-aos-servicos-sociais-autonomos>. Acesso em: 20 out. 2017.

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 396266/SC. Relator Min. Carlos Velloso. Tribunal Pleno. DJU 27/02/2004.

A situação dessas três entidades – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX) e Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI) – merece exame específico.

Com fundamento no texto constitucional, pode-se alegar que a desvinculação não incidiria sobre esses recursos de CIDE, por serem: a) destinados a entidades privadas, em lugar de “órgão, fundo ou despesa”; b) receitas de entes privados, em lugar da União. A denominação empregada pela RFB para o já mencionado relatório de repasses corroboraria entendimento nesse sentido.

Essa possível controvérsia concerne à inclusão orçamentária dos recursos em apreço apenas no tocante às classificações orçamentárias. Em outras palavras, a decisão pela efetiva desvinculação ou não antecede e independe da decisão de inclusão orçamentária e da evidenciação anual do confronto entre fluxos de origens e aplicações de recursos.

Assim, a inclusão orçamentária dessas receitas de CIDE corresponde à Natureza 1.2.2.0.99.1.0, “Outras Contribuições Econômicas”, que “Agrega as receitas originadas de contribuições econômicas que não se enquadram nos itens anteriores”<sup>23</sup>.

Os recursos eventualmente desvinculados sofreriam mudanças apenas nos classificadores de receita por Unidade Orçamentária, Fonte e Resultado Primário como detalhado mais adiante.

A propósito, o uso da folha de salários como base de cálculo de CIDE ensejou ações de inconstitucionalidade, a partir da Emenda Constitucional nº 33, de 2001, que teria excluído tal possibilidade jurídica do rol de incidências. Dito de outra forma, existe controvérsia instaurada, sobre a taxatividade desse rol, com impacto na arrecadação dessas contribuições. Segue extrato de acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) pela constitucionalidade do tributo<sup>24</sup>.

*TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE. A EC nº 33/01, ao incluir o inciso III no § 2º do artigo 149 da CF e explicitar determinadas bases de cálculo para as contribuições de intervenção no domínio econômico, não o fez de forma taxativa, não retirando o fundamento de validade da contribuição ao SEBRAE - APEX - ABDI, a qual, para a consecução de desígnios constitucionais estabelecidos no art. 170 da CF, utiliza como base econômica a folha de pagamento das empresas.*<sup>25</sup>

<sup>23</sup> Ibidem.

<sup>24</sup> Disponível em: <http://tributarionosbastidores.com.br/2017/05/stf-ira-analisar-inconstitucionalidade-incra-sebrae>. Acesso em: 23 out. 2017.

<sup>25</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC 5001707-05.2011.404.7203, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, DJU 06/09/2012.

No entanto, tal controvérsia foi reconhecida como de repercussão geral e aguarda julgamento pelo STF.

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES. BASES ECONÔMICAS. ART. 149, § 2º, III, A, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, INSERIDO PELA ec 33/01. FOLHA DE SALÁRIOS. CONTRIBUIÇÕES AO SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE, À AGÊNCIA BRASILEIROA DE PROMOÇÃO DE EXPORTAÇÕES E INVESTIMENTO – APEX E À AGÊNCIA BRASILEIRA DE DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL – ABDI INCIDENTES SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.*

*Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, vencido o Ministro Cezar Peluso. Não se manifestou o Ministro Joaquim Barbosa.<sup>26</sup>*

## 6. Não incidência dos limites do NRF

O NRF instituído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016, determinou a seguinte redação para o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT):

*Art. 107. Ficam estabelecidos, para cada exercício, limites individualizados para as despesas primárias:*

*I - do Poder Executivo;*

*II - do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Conselho Nacional de Justiça, da Justiça do Trabalho, da Justiça Federal, da Justiça Militar da União, da Justiça Eleitoral e da Justiça do Distrito Federal e Territórios, no âmbito do Poder Judiciário;*

*III - do Senado Federal, da Câmara dos Deputados e do Tribunal de Contas da União, no âmbito do Poder Legislativo;*

*IV - do Ministério Público da União e do Conselho Nacional do Ministério Público;*

*e*

*V - da Defensoria Pública da União.*

Assim, o texto constitucional do NRF enfatiza a aplicação dos recursos, isto é, as despesas orçamentárias, e informa limites que correspondem a gastos primários dos entes arrolados. Dessa maneira, as disposições do NRF não alcançam as receitas e despesas relativas às contribuições atribuídas a entidades privadas em questão.

Ademais, o Manual Técnico de Orçamento da União para 2018 (MTO/2018), informa que apenas as contribuições sociais correspondem a receitas primárias.

### **4.2.2. CLASSIFICAÇÃO POR IDENTIFICADOR DE RESULTADO PRIMÁRIO**

*Conforme esta classificação, as receitas do Governo Federal podem ser divididas em: a) primárias (P), quando seus valores são incluídos no cálculo do resultado primário; e b) financeiras (F), quando não são incluídas no citado cálculo.*

*As receitas primárias referem-se, predominantemente, às receitas correntes que advêm dos tributos, das contribuições sociais, das concessões, dos dividendos recebidos pela União, da cota-parte das compensações financeiras, das decorrentes do próprio esforço de arrecadação das UOs [Unidades Orçamentárias], das provenientes de doações e convênios e outras também consideradas primárias.*

*As receitas financeiras são aquelas que não alteram o endividamento líquido do Governo (setor público não financeiro) no exercício financeiro correspondente, uma vez que criam uma obrigação ou extinguem um direito, ambos de natureza*

<sup>26</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Recurso Extraordinário 603.624/Santa Catarina. Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie. DJE nº 244/2010 de 23/11/2010.



*financeira, junto ao setor privado interno e/ou externo. [...] (sem destaque no original)*

Além de não serem contribuições sociais, os recursos em questão, apesar de tributos, não alteram o endividamento líquido governamental, uma vez que não interferem na necessidade de financiamento do setor público não financeiro. Nessa linha, as aplicações desses recursos, isto é, as despesas correlacionadas tampouco alteram as necessidades de financiamento da União, consoante preceitua o mesmo MTO/2018.

#### **5.6.2.4. CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA POR IDENTIFICADOR DE RESULTADO PRIMÁRIO**

*O identificador de resultado primário, de caráter indicativo, tem como finalidade auxiliar a apuração do resultado primário previsto na LDO, devendo constar na PLOA e na respectiva Lei em todos os GNDs [Grupos de Natureza da Despesa], identificando, de acordo com a metodologia de cálculo das necessidades de financiamento, cujo demonstrativo constará em anexo à LOA. De acordo com o estabelecido no § 4º do art. 6º do PLDO 2018, nenhuma ação poderá conter, simultaneamente, dotações destinadas a despesas financeiras e primárias, ressalvada a reserva de contingência. (sem destaque no original)*

Considerando que se trata de ações específicas, não se aplica a ressalva sobre a natureza do identificados de resultado primário.

Em igual sentido, segue o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), 7ª edição. De observância compulsória pela União, a partir de 2017, o MCASP esclarece os critérios contábeis para a classificação da receita para apuração de resultado primário.

#### **3.2.4. Classificação Da Receita Para Apuração Do Resultado Primário**

*Esta classificação orçamentária da receita não tem caráter obrigatório para todos os entes e foi instituída para a União com o objetivo de identificar quais são as receitas e as despesas que compõem o resultado primário do Governo Federal, que é representado pela diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias.*

*As receitas do Governo Federal podem ser divididas entre primárias e financeiras. O primeiro grupo refere-se predominantemente a receitas correntes (exceto receitas de juros) e é composto daquelas que advêm dos tributos, das contribuições sociais, das concessões, dos dividendos recebidos pela União, da cota-parte das compensações financeiras, das decorrentes do próprio esforço de arrecadação das unidades orçamentárias, das provenientes de doações e convênios e outras também consideradas primárias. Além disso, há receitas de capital primárias, decorrentes da alienação de bens e transferências de capital.*

*Já as receitas financeiras são aquelas que não contribuem para o resultado primário no exercício financeiro correspondente, uma vez que criam uma obrigação ou extinguem um direito, ambos de natureza financeira, junto ao setor privado interno e/ou externo, alterando concomitantemente o ativo e o passivo financeiros. São adquiridas junto ao mercado financeiro, decorrentes da emissão de títulos, da contratação de operações de crédito por organismos oficiais, das receitas de aplicações financeiras da União (juros recebidos, por exemplo), das privatizações, amortização de empréstimos concedidos e outras. (sem destaque no original)*

Novamente, apenas as contribuições sociais são expressamente indicadas como receitas primárias.

Por conseguinte, a natureza contábil das contribuições em apreço pode e deve ser diretamente subsumida na definição destacada de receitas financeiras. A obrigação do repasse aos entes privados surge concomitantemente com o ingresso de recursos, no caso das receitas arrecadadas pela RFB, o que fica ainda mais evidente no caso das receitas diretamente arrecadadas.

Retomando a analogia com as transferências constitucionais, a Constituição autoriza que a União crie essas contribuições à semelhança das demais receitas compartilhadas. Contudo, desde sua instituição, tais contribuições são criadas em favor de terceiros, conforme consta a seguir em dispositivo constitucional já mencionado.

*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. (sem destaque no original)*

Desse modo, não há incidência do NRF, nos eventuais gastos correspondentes aos recursos em questão, por não serem despesas primárias dos órgãos ou das entidades arroladas no *caput* do art. 107 do ADCT.

Vale ainda recordar a situação das autarquias reguladoras de profissões, cujos ingressos tampouco foram excluídos explicitamente dos limites de gastos primários pela emenda constitucional citada. Em outras palavras, a situação dessas autarquias constitui um precedente importante para o tratamento conferido à incidência do NRF e a inclusão orçamentária das contribuições pertinentes ao Sistema S.

A propósito, a exclusão orçamentária dessas autarquias ocorre por legislação infraconstitucional, como detalhado na seção pertinente às diretrizes orçamentárias.

Assim como alguns dos entes do Sistema S, essas autarquias federais recebem contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Todavia, os primeiros têm natureza privada, enquanto os últimos são entes de direito público interno, cujas atividades podem impactar as necessidades de financiamento do setor público. Se sobre autarquias federais não incidem os limites do NRF, que se dirá de tal incidência sobre entes privados.

Cabe ainda mencionar trajetória de autonomização orçamentária do Ministério Público e da Defensoria Pública da União em relação ao Poder Executivo.

A busca pelo realismo orçamentário e pela fidelidade das representações contábeis incentivam avanços nas classificações orçamentárias. As transferências de recursos em geral e as ora em apreço em particular não estão sob a discricionariedade de um Poder apenas, mas são responsabilidade da esfera político-administrativa e do ente jurídico denominados União. Dessa

maneira, tampouco pode haver responsabilidade orçamentária individualizada de um único Poder dessa esfera e desse ente por transferências como as que ora se examinam.

Desse modo, cumpre revisar as classificações orçamentárias para mais bem distinguir, no âmbito da classificação institucional, a responsabilidade orçamentária por transferências constitucionais e legais das transferências voluntárias.

## **7. Classificação por Fontes e Identificador de Resultado Primário**

Os recursos em questão, líquidos da desvinculação, podem integrar a Especificação de Fonte 86, isto é, “Outras Receitas Vinculadas” como receitas financeiras. Como parte das contribuições em exame é recolhida diretamente pelas entidades em apreço, os valores arrecadados pela RFB que transitam pelo Tesouro ensejariam classificação de Fonte 186, enquanto a Fonte 286 identificaria os valores arrecadados diretamente.

No entanto, os valores desvinculados passariam a ser recolhidos ao Tesouro Nacional, na Fonte 100, ou seja, “Recursos Ordinários”, como receitas primárias, em decorrência de o titular dos recursos deixar de ser ente privado, devido à desafetação, e passar a integrar a administração pública.

Com já mencionado, à semelhança do que ocorre com taxas e contribuições desafetadas em favor do erário, não é a mera inclusão orçamentária que transmuta a natureza dessas receitas financeiras para primárias, mas a dinâmica do caixa único à luz das necessidades de financiamento do setor governamental.

Nesse particular, cumpre lembrar que recursos arrecadados pela RFB, ou seja, dois terços dos montantes em questão, já transitam pelo caixa único da União, independentemente de constarem ou não do orçamento federal.

Por conseguinte, os recursos líquidos da DRU ou em que a desvinculação não incide são capituláveis como receitas (e eventuais despesas) financeiras, nas Fontes 186 ou 286, conforme sejam arrecadados pela RFB ou diretamente. Os recursos eventualmente desvinculados são capituláveis como receitas primárias na Fonte 100.

Por exclusão, tais valores integrariam o orçamento fiscal da União, posto que não são contribuições para a seguridade nem concernem às estatais não dependentes.

## **8. Diretrizes orçamentárias e relatório da receita para 2018**

Diferentemente do que ocorre com as autarquias de fiscalização profissional, as diretrizes orçamentárias federais para 2018 – Lei nº 13.474, de 2017 – não excluem

expressamente os serviços sociais autônomos destinatários das contribuições em questão do orçamento fiscal.

*Art. 5º Os Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social compreenderão o conjunto das receitas públicas, bem como das despesas dos Poderes, do Ministério Público da União e da Defensoria Pública da União, seus fundos, órgãos, autarquias, inclusive especiais, e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, das empresas públicas, das sociedades de economia mista e das 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 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - 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 2018;*

*II - os conselhos de fiscalização de profissão regulamentada, constituídos sob a forma de autarquia; e*

*III - as empresas públicas ou as 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 da alínea “c” do inciso I do caput do art. 159 e no § 1º do art. 239 da Constituição.*

*(sem destaque no original)*

Ao mesmo tempo em que não excluem expressamente as receitas em questão do orçamento fiscal, as mencionadas diretrizes orçamentárias determinam procedimentos adicionais de divulgação e transparência das informações relativas aos tributos em apreço.

*Art. 131. A elaboração e a aprovação dos Projetos da Lei Orçamentária de 2018 e de créditos adicionais, bem como a execução das respectivas leis, deverão ser realizadas de acordo com os princípios da publicidade e da clareza, promovendo-se a transparência da gestão fiscal e permitindo-se o amplo acesso da sociedade a todas as informações relativas a cada uma dessas etapas.*

*§ 1º Serão divulgados nos respectivos sítios eletrônicos: ...*

*I - pelo Poder Executivo: ...*

*q) 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 destinadas aos serviços sociais autônomos, bem como sua destinação por entidade beneficiária; e ...*

*Art. 134. As entidades constituídas sob a forma de serviço social autônomo, destinatárias de contribuições dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários deverão divulgar, trimestralmente, em seu sítio eletrônico, 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 orçamentos, discriminadas por natureza, finalidade e região, destacando a parcela destinada a serviços sociais e formação profissional; e*

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

*§ 1º As entidades previstas no caput divulgarão também em seus sítios eletrônicos:*

*I - seus orçamentos de 2018;*

*II - demonstrativos de alcance de seus objetivos legais e estatutários e de cumprimento das respectivas metas;*

*III - resultados dos trabalhos de auditorias independentes sobre suas demonstrações contábeis; e*

*IV - demonstrativo consolidado dos resultados dos trabalhos de suas unidades de auditoria interna e de ouvidoria.*

O texto do *caput* do art. 5º ora transcrito poderia ensejar a interpretação de que a receita pública referida na Lei Orçamentária federal para 2018 excluiria os recursos em questão.

Contudo, a jurisdição implícita nos dispositivos transcritos dos art. 131 e 134, desacompanhada da exclusão do mencionado art. 5º, aponta para a interpretação que ora adotamos. Assim, a ausência de exclusão expressa, no art. 5º, determina a inclusão das contribuições em apreço, nas receitas orçamentárias do exercício a que se referem, sem prejuízo de normas adicionais que ampliam a transparência da gestão de tais recursos.

## **9. Conclusão**

No âmbito das Consultorias de Orçamentos do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, há relativo consenso de que as contribuições pertinentes ao Sistema S deveriam constar das leis orçamentárias anuais e tal inclusão tem analogia com o tratamento conferido às transferências constitucionais.

Independentemente de quem as arrecade, as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas em apreço têm Natureza de Receita 1.2.3.0.01.1.0, isto é, “Contribuições para Entidades Privadas de Serviço Social e de Formação Profissional”, enquanto as receitas de CIDE pertinentes correspondem à Natureza à Natureza 1.2.2.0.99.1.0, “Outras Contribuições Econômicas”.

A inserção de tais origens de recursos no orçamento fiscal federal, a título de receitas, exige explicitar a correspondente aplicação de recursos como despesa, ambas financeiras, no orçamento fiscal, pelo montante das respectivas contribuições líquidas da desvinculação, como Fontes 186 ou 286, conforme o recolhimento ocorra pela RFB ou diretamente.

Por determinação constitucional, a DRU não incide sobre contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No entanto, as receitas de CIDE – recebidas por Sebrae, Apex e ABDI – não foram expressamente excepcionadas, pelos comandos constitucionais pertinentes. Desse modo, há possíveis recursos desvinculados anuais de cerca de R\$ 1,2 bilhão ao erário federal, caso se repetisse a arrecadação de 2016.

Os recursos desvinculados da CIDE, por sua vez, corresponderiam a receitas primárias na Fonte 100. Essa mudança de classificação contábil e orçamentária, em relação aos recursos líquidos da desvinculação, decorre de o beneficiário dos recursos desvinculados passar de ente privado para ente integrante da administração pública, com impacto nas necessidades de financiamento do setor público.

A ausência de tais montantes, desvinculados ou não, na proposta orçamentária do Poder Executivo federal e na lei orçamentária aprovada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Executivo, constitui omissão ou erro a ser sanado com a brevidade possível.

A metodologia de previsão do montante dessas receitas pode observar (i) percentuais, sobre a receita previdenciária, em harmonia com outras previsões de tributos com igual base de cálculo; (ii) valores históricos atualizados por inflação e outros índices expectativas de comportamentos específicos desses tributos ou (iii) valores orçados pelas próprias entidades, uma vez que os orçamentos pertinentes são aprovados por portarias ministeriais. Esta última alternativa parece a mais condizente com o objetivo de representação fiel da inclusão orçamentária.

A natureza contábil substantiva de receita financeira não se altera pela mera evidenciação orçamentária. Ademais, a substância deve prevalecer sobre a forma, quando se cuida de representações contábeis, como é o caso das peças orçamentárias. Ao mesmo tempo, a eventual desvinculação independe da sua inclusão orçamentária – posto que a atividade tributária é plenamente vinculada.

O NRF e seus limites não incidem, sobre a contrapartida orçamentária das receitas não desvinculadas ou líquidas da desvinculação em apreço, uma vez que não se trata de gasto primário do Poder Executivo, do Poder Legislativo, do Poder Judiciário, do Ministério Público ou da Defensoria Pública da União.

A propósito, cumpre mencionar que os gastos das autarquias federais reguladoras, também beneficiárias de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, tampouco são computados nos limites de gastos, apesar de serem entes de direito público interno não explicitamente excepcionados pela emenda constitucional pertinente.

Importa ainda enfatizar que a mera inclusão orçamentária tampouco afeta o fluxo financeiro e a gestão atuais dos tributos sob exame, visto que os recursos arrecadados pela RFB já transitam pelo caixa único da União, enquanto os recursos arrecadados diretamente tampouco sofreriam alterações em sua gestão. Ainda assim, o Parecer da Receita da CMO ao Projeto de Lei Orçamentária da União para 2018 alegou a necessidade de regulação adicional da despesa para que se efetive a inclusão orçamentária sob exame.

Por fim, em decorrência da inclusão orçamentária das receitas do Sistema S, caberia ampliar o rol de autorizações orçamentárias para a eventual suplementação das dotações correspondentes, por conta das reavaliações de estimativas das respectivas receitas. Essa e outras regulamentações afins referidas ao longo do trabalho devem ser objeto de dispositivos,

nas diretrizes orçamentárias federais, sendo que projeto de lei pertinente para 2019 será encaminhado ao Congresso Nacional em abril próximo.