

008OP

CONCURSO X PRÊMIO SOF DE MONOGRAFIAS

TEMA 2 – ORÇAMENTO PÚBLICO

TÍTULO

**TRANSPARÊNCIA FISCAL E “ORÇAMENTOS PARALELOS”: OS
CASOS DOS CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO PROFISSIONAL E
DOS SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS**

RESUMO

Há relativo consenso na literatura e nos *benchmarks* internacionais quanto à importância do orçamento público como principal instrumento para definição da política fiscal e da transparência como característica fundamental das democracias. As finanças públicas brasileiras, contudo, registram recorrentes e persistentes casos de desorganização desses fundamentos. Embora a nova ordem constitucional os tenha aprimorado consideravelmente, ainda persistem casos de recursos para-fiscais e extra-orçamentários, aqui denominados “orçamentos paralelos”, à margem das melhores prescrições contidas nas normas nacionais e internacionais. O objetivo principal deste trabalho é demonstrar que o modelo brasileiro de organização do processo orçamentário ainda permite a ocorrência destes casos. São objetivos específicos o mapeamento e identificação de “orçamentos paralelos” federais, a seleção e dimensionamento de casos relevantes e a apresentação de propostas para aprimoramento da transparência desses recursos. O método consistiu basicamente no levantamento e estudo de fontes oficiais em comparação com um conjunto de referenciais teóricos, jurídicos e analíticos. Ainda que várias ocorrências sejam conhecidas, optou-se por selecionar os casos dos Conselhos de Fiscalização Profissional e dos Serviços Sociais Autônomos para estudo aprofundado das características específicas das instituições e dos recursos que arrecadam. Trata-se, portanto, de um estudo de casos. Os casos selecionados se mostraram relevantes, complexos, de alta materialidade – com orçamentos superiores à diversos ministérios, autarquias e universidades federais - e alta opacidade - à margem do orçamento público e do processo orçamentário de modo geral. Foram constatadas também fragilidades institucionais diversas relacionadas à governança e possíveis situações de inconstitucionalidade de leis. As sugestões de aperfeiçoamento convergem para

inclusão diretamente no orçamento público ou indiretamente no processo orçamentário. Outras sugestões acessórias foram apresentadas. Como conclusão geral é possível afirmar que, passados 30 anos da promulgação da atual Constituição, ainda existem recursos públicos de natureza coercitiva cuja gestão permanece distante das boas práticas de transparência fiscal e orçamentária e da consequente falta de controle político, social e de responsabilização mais ampla.

Palavras-chave: transparência; orçamentos paralelos.

SUMÁRIO

RESUMO.....	2
LISTA DE FIGURAS E TABELAS.....	5
1 INTRODUÇÃO.....	6
2. REFERENCIAIS TEÓRICOS, JURÍDICOS E ANALÍTICOS.....	9
2.1. Enfoque Normativo: <i>Benchmarks</i> Internacionais.....	9
2.2. Enfoque Positivo: Transparência do Processo Orçamentário Brasileiro	17
3. CASOS SELECIONADOS DE “ORÇAMENTOS PARALELOS” FEDERAIS.....	25
3.1. Mapeando e Identificando “Orçamentos Paralelos”	25
3.2. Selecionando e Dimensionando Casos Relevantes.....	32
3.2.1. Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP).....	32
3.2.1.1. Características Gerais	32
3.2.1.2. Processo Orçamentário.....	34
3.2.1.3. Materialidade e Relevância	36
3.2.1.4. Particularidades: Anotação de Responsabilidade Técnica (ART)	41
3.2.2. Serviços Sociais Autônomos (SSA)	45
3.2.2.1. Características Gerais	45
3.2.2.2. Processo Orçamentário.....	49
3.2.2.3. Materialidade e Relevância	51
3.3. Propostas para Aprimoramento da Transparência dos “Orçamentos Paralelos”.....	55
3.3.1. Conselho de Fiscalização das Profissões (CFP)	57
3.3.2. Serviços Sociais Autônomos (SSA)	63
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	65
5. REFERÊNCIAS	70
APÊNDICES.....	77
A. Receitas dos Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP).....	77
B. Superávit Orçamentário e Disponibilidades Financeiras dos Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP).....	78

C. - Memória de Extração de Tabelas no Tesouro Gerencial79

LISTA DE FIGURAS E TABELAS

Figura 1. Comparação entre Princípios Orçamentários e Prescrições do FMI

Figura 2. Taxionomia das Receitas Públicas

Figura 3. Comparação entre Receitas sob Distintas Óticas

Figura 4. Receitas de Contribuições na Constituição e nas LOAs

Figura 5. Composição do Setor Público segundo o MEFP/FMI

Figura 6. “Orçamentos Paralelos” no Setor Público Federal

Figura 7. Receitas Fora da LOA e do Caixa Arrecadador Único

Figura 8. Comparação da Arrecadação entre os 10 Maiores CFP em São Paulo e Autarquias e Fundações Federais – Exercício 2016 (Em R\$ mil)

Figura 9. Relacionamento Sistema S e Federações/Confederações Patronais

Tabela 1. Arrecadação dos CFP no Exercício de 2011 (Em R\$)

Tabela 2. Arrecadação dos 11 Maiores CFP - Exercícios 2011, 2015 e 2016 (Em R\$)

Tabela 3. Resultado e Disponibilidades dos 10 Maiores CFP – Federais e Regionais em São Paulo (Em R\$)

Tabela 4. Arrecadação dos 10 Maiores CFP no Estado de São Paulo - (Em R\$)

Tabela 5. Indicadores Financeiros da Mútua

Tabela 6. Receitas Totais e De Contribuições Parafiscais – Sistema S (Em R\$ mil)

Tabela 7. Disponibilidades Financeiras Consolidadas – Sistema S (Em R\$)

Tabela 8. Comparativo Receitas Arrecadadas e Despesas Liquidadas em Setores Federais Selecionados e Orçamento dos SSA

1 INTRODUÇÃO

Há relativo consenso na literatura e nos *benchmarks* internacionais quanto à importância do orçamento público como principal instrumento para definição da política fiscal e sobre a necessidade de considerar transparência, em suas mais diversas acepções, como característica fundamental das democracias.

As finanças públicas brasileiras, contudo, registram recorrentes e persistentes casos de desorganização do orçamento público e baixa transparência fiscal.

Sob uma perspectiva histórica, embora a Lei 4.320/1964 representasse uma primeira tentativa mais sólida de organizar, particularmente, o processo orçamentário, na prática o contexto de orçamentos múltiplos – à margem de qualquer organização e sem nenhuma transparência - fazia com o que o governo não tivesse noção dos gastos da Administração Pública.

Os princípios orçamentários da universalidade (todas as receitas e todas as despesas devem constar da lei do orçamento), da unidade (deve haver apenas uma única lei orçamentária) e da unidade de tesouraria (todos os ingressos de recursos devem ser recolhidos a um único caixa), por exemplo, estabelecidos na legislação citada não eram cumpridos. Se obedecidos, estes princípios representariam importantes operadores da organização e transparência orçamentárias.

A partir da década de 80 do século passado, no entanto, o cenário passou a se alterar paulatinamente. Em 1986 foi instituída a Conta Única do Tesouro Nacional, que objetivava atender ao princípio da unidade de tesouraria, e em 1987 foi implantado o sistema Siafi, que organizou a contabilidade pública e permitiu a operacionalização do caixa único. As modificações culminaram com a promulgação da Constituição Federal de 1988. A nova Carta Magna organizou o processo orçamentário, consagrou a lei orçamentária anual (LOA) como principal peça do processo, convalidou os princípios

da universalidade, da unidade e da unidade de tesouraria e acabou por, supostamente, extinguir os múltiplos orçamentos existentes. O conjunto de medidas aprimorou sobremaneira a transparência orçamentária e fiscal do país.

Contudo, uma análise mais detida das práticas e procedimentos federais permite concluir que ainda são múltiplos os orçamentos existentes, dados os diversos casos de recursos parafiscais e extraorçamentários cujo tratamento conflita com as prescrições contidas nos princípios supracitados, com a própria Constituição Federal e com códigos e padrões internacionais.

Há situações que não atendem ao conceito de orçamento público utilizado no Brasil, dado que não se tratam de receitas ou despesas orçamentárias, e que, portanto, não deveriam constar da LOA. Ainda que não integrassem o orçamento, as informações poderiam compor o processo orçamentário, sob a forma de demonstrativos complementares às leis de diretrizes orçamentárias (LDOs) ou aos projetos da própria LOA, os PLOAs.

Por outro lado, ainda persistem aqueles casos de recursos ou instituições que, por definição, deveriam integrar a LOA, mas que, por conveniência, prática cultural, disposição legal ou outros, não a compõe. Muitas vezes não estão incorporados nem mesmo ao processo orçamentário.

Os casos de recursos parafiscais e extraorçamentários que deveriam constar da lei orçamentária anual, ou, ao menos do processo orçamentário, mas não estão, são, para fins deste trabalho, denominados “orçamentos paralelos”, uma vez que estão à margem das disposições sobre transparência orçamentária. Frise-se que alguns desses recursos possuem elevada magnitude e relevância.

O objetivo geral deste trabalho, portanto, é demonstrar como o não cumprimento das prescrições contidas nas normas nacionais, especialmente

Constituição Federal e os princípios orçamentários, e nos padrões internacionais gera tais situações de paralelismo ao processo orçamentário oficial.

São três os objetivos específicos: a) mapear e identificar “orçamentos paralelos” federais, b) selecionar e dimensionar casos relevantes e c) apresentar propostas para aprimorar a transparência desses recursos.

A hipótese é que o modelo brasileiro de estruturação e organização do processo orçamentário ainda permite que certas informações importantes, consideradas extraorçamentárias ou parafiscais, sejam tratadas de forma pouco transparente e à margem do processo orçamentário constitucional vigente. A metodologia é apresentada na seção três.

Embora ainda persistam diversas situações e ainda que várias delas sejam conhecidas, optou-se por selecionar os casos dos Conselhos de Fiscalização Profissional e dos Serviços Sociais Autônomos para estudo aprofundado das características das instituições e dos recursos que arrecadam.

O artigo está dividido em quatro seções. Além desta introdução, na seção dois são apresentados referenciais teóricos, jurídicos e analíticos nacionais e internacionais para compreensão do “dever-ser” (normativo) sobre a forma de organização e transparência dos orçamentos e do “ser” (positivo) a respeito do processo orçamentário brasileiro. Na seção três, é feita uma análise exploratória de casos selecionados de “orçamentos paralelos”, de modo a avaliar a existência de déficit de transparência orçamentária e dimensionar a materialidade. Para os problemas identificados, são apresentadas sugestões de aperfeiçoamento do processo orçamentário. Finalmente, na seção quatro estão as considerações finais.

Ao final, espera-se que se possa conhecer, de forma mais aprofundada, se, passados 30 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988 e de toda

reformulação no campo das finanças públicas ocorrida nas décadas de 80 e 90, ainda existem recursos públicos de natureza coercitiva cuja gestão permanece distante das boas práticas de transparência fiscal e orçamentária e da consequente falta de controle político, social e de responsabilização mais ampla.

Este trabalho é particularmente relevante no contexto atual de nova desorganização das finanças públicas com crise fiscal aguda, incluindo a possibilidade concreta de descumprimento da chamada “regra de ouro”, conforme amplamente noticiado nos jornais¹.

2. REFERENCIAIS TEÓRICOS, JURÍDICOS E ANALÍTICOS

O objetivo desta seção é: a) apresentar fundamentos de transparência fiscal e orçamentária baseados, principalmente, nos códigos de transparência fiscal do Fundo Monetário Internacional (FMI), utilizados como *benchmarks*; e b) ressaltar aspectos relevantes da transparência do processo orçamentário brasileiro.

2.1. Enfoque Normativo: *Benchmarks* Internacionais

A palavra “transparência” pode se referir a diversos requisitos que envolvem desde aspectos técnico-contábeis até outros importantes valores da democracia (VIEIRA, 2014).

Este trabalho tem como foco a transparência orçamentária como espécie do gênero transparência fiscal (CAVALCANTI, 2008). Segundo Cavalcanti (2008):

[...] Apesar da ausência de consensos na busca de um melhor processo orçamentário, há significativa concordância ao se considerar a transparência como característica fundamental nas democracias.

¹ <https://g1.globo.com/economia/noticia/possivel-descumprimento-da-regra-de-ouro-pressiona-nota-do-brasil-diz-moodys.ghtml>, acesso em 1/4/2018.

Ou seja, transparência é requisito essencial para as finanças públicas e para o orçamento público, considerando este um dos documentos mais importantes da formulação e implementação da política fiscal.

O Código de Transparência fiscal do Fundo Monetário Internacional (FMI) vem sendo utilizado como padrão internacional para a divulgação de informações sobre finanças públicas e orçamento (MENDONÇA & DE DEUS, 2017).

O documento foi publicado pela primeira vez em 1998 e atualizado em 2007 e 2014. Os códigos de 2007 e 2014 são semelhantes na essência e distintos nas prescrições específicas. Enquanto o código de 2007 era mais detalhado e descritivo, o atual é mais sumário quanto a certas prescrições que ficam implícitas onde antes estavam explícitas.

A relação entre orçamento, política fiscal e transparência, por exemplo, era mais precisa no Código de Transparência Fiscal de 2007 (CTF 2007):

109. O processo orçamentário e as informações apresentadas na documentação orçamentária são cruciais para a transparência fiscal. Salvo raríssimas exceções, o orçamento anual é o principal instrumento usado pelo governo para definir a política fiscal. [...]. (grifado)

Naquele documento, o processo orçamentário como um todo – e não apenas a lei orçamentária – e outras informações integrantes da documentação orçamentária eram consideradas fundamentais para a transparência fiscal, dado que o orçamento é o principal instrumento de política fiscal.

Considerando esta premissa – de processo orçamentário amplo - renúncias de receitas, atividades para fiscais e recursos extraorçamentários mereciam destaque especial naquele normativo (CTF, 2007):

110. As informações prestadas à época do orçamento anual devem abranger todas as atividades fiscais, independentemente do mecanismo institucional por meio do qual elas sejam realizadas. Uma avaliação cabal da conformidade da alocação dos recursos públicos com os objetivos de política e programas anunciados será possível tão somente se elementos como os fundos extraorçamentários, atividades para fiscais e renúncias fiscais constarem da apresentação do orçamento. [...]. (grifado)

O código discorria também sobre a importância da apropriada identificação das atividades parafiscais (CTF, 2007):

Atividades parafiscais

194. Por vários motivos, é importante não apenas identificar essas atividades, mas também divulgar informações sobre elas e, se possível, quantificá-las. Em primeiro lugar, a existência de um número considerável de atividades parafiscais complica a formulação da política fiscal. (...) A não divulgação dessas atividades pode constituir um incentivo ainda maior para afastar as atividades fiscais da esfera do governo a fim de que a posição fiscal pareça ser melhor do que realmente é. Em segundo lugar, as atividades parafiscais podem gerar passivos contingentes implícitos. (...). Em terceiro lugar, como as atividades parafiscais muitas vezes têm efeitos redistributivos, seu impacto deve ser submetido ao escrutínio público. Por último, essas atividades impedem que o governo leve a cabo, de forma eficaz e flexível, o processo de priorização de suas atividades e tornam mais difícil verificar se os recursos foram usados de maneira eficiente e eficaz. [...].

195. No entanto, a declaração de dados sobre as atividades parafiscais é complexa, e suscita algumas questões. (...) É preciso usar de certo pragmatismo ao decidir quais atividades parafiscais devem ser divulgadas. A magnitude financeira é, certamente, um dos principais critérios a ser utilizados (grifado)

A identificação de casos de parafiscalidade, segundo o referido código, é considerada importante dada sua influência na política fiscal, na geração de passivos contingentes e no impacto de efeitos redistributivos, devendo ser considerada quando da divulgação de informações, principalmente, a magnitude financeira das atividades.

Além da apropriada identificação das atividades parafiscais, o referido código também considerava igualmente divulgar recursos extraorçamentários como parte de um conjunto abrangente de prescrições sobre transparência fiscal (CTF, 2007):

Coordenação entre as atividades orçamentárias e extraorçamentárias

2.1.5 Devem ser estabelecidos mecanismos claros de coordenação e gestão das atividades orçamentárias e extraorçamentárias no contexto do quadro global da política fiscal.

148. A definição de orçamento é outro aspecto crucial. Embora alguns países empreguem o termo “orçamento” apenas para abranger as estimativas relacionadas à dotação anual de verbas pelo legislativo, esse conceito é incompleto. De maneira análoga, embora diversos tipos de operações realizadas à margem do processo de dotação anual possam ser descritas como extraorçamentárias e alguns fundos extraorçamentários (por exemplo, previdência social) sejam tratados de maneira distinta dos recursos gerais do governo, eles devem ser incorporados ao processo orçamentário para que se possa obter uma visão abrangente do grau de compatibilidade das fontes de recursos e gastos planejados com as declarações e compromissos de política mais amplos levados a público pelo governo (grifado).

Ao confrontar os itens 148 (atividades extraorçamentárias) e 194/195 (atividades parafiscais) do antigo CTF, pode-se inferir que “atividades parafiscais” e “atividades (recursos) extraorçamentários” são elementos essenciais para uma apropriada divulgação de informações fiscais. Este conjunto de prescrições, inclusive, permite fazer do processo orçamentário, segundo aquele dispositivo, uma peça completa e abrangente.

Vieira (2014) resumiu as principais conclusões sobre o CTF 2007 da seguinte maneira:

- a) O orçamento anual, salvo raríssimas exceções, é o principal instrumento usado pelo governo para definir a política fiscal [MTF, 2007, item 109];
- b) A definição de orçamento deve ser a mais abrangente possível [MTF, 2007, item 148];
- c) De modo a permitir uma avaliação completa sobre a conformidade da alocação de recursos públicos, os “fundos” (recursos) extraorçamentários e as atividades parafiscais devem constar da apresentação do orçamento [MTF, 2007, item 110];
- d) Por vários motivos, é importante não apenas identificar essas atividades, mas também divulgar informações sobre elas e, se possível, quantificá-las [MTF, 2007, item 194].

O código de 2014, no entanto, apresenta uma estruturação diferenciada baseado em quatro pilares da transparência fiscal: a) pilar I - sobre os relatórios fiscais; b) pilar II – sobre a previsão fiscal e orçamentária; c) pilar III – sobre a análise e gestão de riscos fiscais; d) um conjunto de práticas básicas, boas e avançadas.

O novo código, dada sua característica mais baseada em princípios e em menor detalhamento das prescrições, requer maior esforço hermenêutico para alcançar conclusões semelhantes às que Vieira (2014) delineou.

Sobre a completude das informações a serem apresentadas, assim dispõe o novo código:

I. Apresentação de Informações Fiscais

Os relatórios fiscais devem oferecer um panorama completo, pertinente, tempestivo e confiável da posição e do desempenho financeiro do governo.

1.1. Cobertura: Os relatórios fiscais devem oferecer um panorama completo das atividades fiscais do setor público e seus subsetores, de acordo com as normas internacionais.

1.1.1. Cobertura das instituições: Os relatórios fiscais abrangem todas as entidades que se dedicam a atividades públicas de acordo com as normas internacionais.

1.1.2. Cobertura de saldos: Os relatórios fiscais contêm demonstrativo financeiro dos ativos, passivos e patrimônio líquido públicos.

1.1.3. Cobertura de fluxos: Os relatórios fiscais abrangem todas as receitas, despesas e financiamentos públicos.

1.1.4. Cobertura da renúncia fiscal: O governo divulga e gere regularmente as perdas de arrecadação decorrentes de renúncia fiscal (grifado).

Este dispositivo deve ser lido em conjunto com o dispositivo seguinte:

II. Previsões Fiscais e Orçamento

Os orçamentos e as previsões fiscais subjacentes devem enunciar claramente os objetivos orçamentários e as intenções das políticas do governo, além de conter projeções abrangentes, tempestivas e confiáveis da evolução das finanças públicas.

2.1. Abrangência: As previsões fiscais e os orçamentos devem apresentar um panorama completo das perspectivas fiscais.

2.1.1. Unidade do orçamento: As receitas, despesas e financiamento de todas as entidades do governo central são apresentados em termos brutos na documentação orçamentária e autorizados pelo legislativo (grifado).

De forma semelhante ao CTF 2007, a importância do orçamento público para a transparência fiscal é destacada no item II. A necessidade de completude das informações divulgadas é explicitamente frisada nos itens 1.1 e 2.1. Destacam-se, também, o item 1.1 onde há referência a “atividades fiscais do setor público”, enquanto que no subitem 1.1.1 está prescrito que “os relatórios fiscais abrangem todas as entidades que se dedicam a atividades públicas”.

Para compreender cada conceito apostado e permitir uma hermenêutica mais completa, faz-se necessário socorrer-se do próprio glossário do código. Segundo este documento (CTF 2014):

Atividade pública: Toda atividade fiscal empreendida por unidades do setor público.

Setor público: O setor público compreende todas as unidades institucionais residentes controladas direta ou indiretamente por unidades residentes da administração pública, ou seja, todas as unidades do setor do governo geral e empresas públicas residentes (inclusive empresas públicas financeiras e não financeiras) (grifado).

A necessidade de controle das atividades parafiscais é reforçada no item 3.3.2, no que se refere a empresas públicas² (CTF 2014):

3.3.2. Empresas públicas: O governo divulga regularmente informações abrangentes sobre o desempenho financeiro das empresas públicas, bem como sobre qualquer atividade parafiscal que realizem (grifado).

Embora a expressão “atividade parafiscal” esteja citada somente neste item do código, o glossário permite inferir que se trata de um conceito não-exaustivo e não necessariamente relacionado a empresas estatais (CTF 2014):

Atividades parafiscais: Operações do governo executadas por instituições distintas das unidades do governo (como o banco central e outras empresas públicas). Pode-se citar como exemplo os empréstimos em condições concessionais oferecidos pelo banco central, o crédito dirigido por empresas públicas e a exigência de que empresas públicas ou privadas prestem serviços a preços inferiores aos de mercado (grifado).

Esta é sem dúvida a hermenêutica mais consentânea com os próprios princípios do CTF 2014.

Ou seja, embora não estando descrito explicitamente, pode-se afirmar, à semelhança do caso do CTF 2007, que o processo orçamentário como um todo – e não apenas a lei orçamentária – e outras informações integrantes da documentação orçamentária são fundamentais para a transparência fiscal e que é crucial a identificação e apropriada divulgação de casos de parafiscalidade.

No item ‘B’ (descrição das práticas básicas, boas e avançadas por princípio) do CTF 2014 consta também um elenco de práticas importantes para transparência fiscal. Nas práticas a que se referem o item 2.1.1 constam as seguintes:

Práticas Básicas

A documentação orçamentária incorpora todas as receitas tributárias internas brutas, as despesas e o financiamento dos ministérios e órgãos do governo central.

Práticas Boas

² A tradução do documento se utilizou da expressão “empresas públicas”. Para fins deste trabalho, será utilizada a expressão “empresas estatais”, uma vez que, de acordo com o Decreto-lei 200/1967, empresas públicas e sociedades de economia mista são espécies deste gênero e a referência a tão somente “empresas públicas” poderia dar a falsa impressão de que os dispositivos do CTF não se aplicam a sociedades de economia mista.

A documentação orçamentária incorpora todas as receitas tributárias e não tributárias internas brutas, as despesas e o financiamento dos ministérios, órgãos e fundos extraorçamentários do governo central.

Práticas Avançadas

A documentação orçamentária incorpora todas as receitas internas e externas brutas, as despesas e o financiamento dos ministérios, órgãos, fundos extraorçamentários e fundos de seguridade social do governo central (grifado).

Como se observa, há um destaque especial para a necessidade de divulgação de informações sobre fundos extraorçamentários classificadas como práticas boas ou avançadas.

Portanto, ao analisar o código de 2014, é possível chegar a conclusões semelhantes às que Vieira (2014) alcançou para o código de 2007, quais sejam:

- a) O “orçamento” anual, salvo raríssimas exceções, é o principal instrumento usado pelo governo para definir a política fiscal e para transparência fiscal [CTF, 2014, item II];
- b) A definição de “orçamento” deve ser a mais abrangente possível [CTF, 2014, itens I e II];
- c) De modo a permitir uma avaliação completa sobre a conformidade da alocação de recursos públicos, os “fundos” (recursos) extraorçamentários e as atividades parafiscais devem constar da apresentação do “orçamento” [CTF, 2014, itens 2.1.1 e 3.3.2, glossário];
- d) Por vários motivos, é importante não apenas identificar essas atividades, mas também divulgar informações sobre elas e, se possível, quantificá-las [CTF, 2014, item 2.1.1].

Nas conclusões anteriores, foi destacada a palavra “orçamento”. No CTF 2014 é utilizada esta palavra nos itens II e 2.1.1. No CTF 2007 utilizava-se a expressão “processo orçamentário” (item 109).

Vieira (2014) discorre que:

A transparência orçamentária pode se referir tanto àquela relativa ao processo alocativo em sentido amplo em todas as suas fases (i.e. transparência do processo) ou à evidenciação (*disclosure*) em sentido estrito da documentação orçamentária, referindo-se mais a seu conteúdo e não apenas à sua forma (i.e. transparência do orçamento).

Entende-se que, portanto, que a melhor hermenêutica para interpretar o CTF 2014 é aquela no qual a transparência do “orçamento” se refere “processo orçamentário abrangente”, uma vez que elementos fora do orçamento – renúncias de receitas, recursos parafiscais e extraorçamentários – devem ser contemplados na divulgação das informações fiscais.

Estes elementos – renúncias de receitas, recursos parafiscais e extraorçamentários – serão denominados para fins deste trabalho “orçamentos paralelos”.

Por fim, um elemento de considerável importância ao se abordar o tema da transparência orçamentária é a relação que se estabelece entre Executivo e Legislativo.

O próprio processo orçamentário constitui-se de uma sucessão de etapas que buscam equilibrar o papel de cada ator na produção do orçamento. Podem ser resumidas (de forma simplificada) a quatro: a) elaboração (sob a responsabilidade do Executivo), b) discussão e aprovação (sob a responsabilidade do Legislativo), c) a execução (sob a responsabilidade do Executivo) e d) controle (sob a responsabilidade do Legislativo).

O resultado deste jogo é inevitavelmente um ganho de transparência. Este aspecto também é reconhecido pelo CTF 2014:

2.2. Ordem: Os poderes e responsabilidades das esferas executiva, legislativa e judiciária no processo orçamentário devem ser definidos em lei, e o orçamento deve ser apresentado, discutido e aprovado em tempo hábil.

2.2.1. Legislação fiscal: O arcabouço jurídico define claramente o cronograma de elaboração e aprovação do orçamento, os principais elementos da documentação orçamentária e os poderes e responsabilidades das esferas executiva e legislativa no processo orçamentário (grifado).

Uma entidade ou um conjunto de recursos por ela geridos que não se submete a este rito aumenta o risco de “insulamento burocrático”³ (NUNES, 1997). Isso pode não ser desejável em razão do alto nível de autonomia associada à consequente falta de controle político, social e de responsabilização mais ampla.

O insulamento burocrático conduz ainda à geração de comportamentos *rent-seeking*⁴, na qual os agentes buscam realizar seus fins privados a partir de recursos públicos, gerando conflitos distributivos, custos de bem-estar aos cidadãos e ineficiência microeconômica (alocação improdutiva de fatores de produção). Muitas vezes, a disseminação deste comportamento gera problemas macroeconômicos.

Transparência, portanto, é a melhor forma de evitar certos efeitos nefastos.

2.2. Enfoque Positivo: Transparência do Processo Orçamentário Brasileiro

O conceito de orçamento público no Brasil pode variar conforme se observe o processo de forma ampla ou de forma estrita. É o que preconiza Vieira (2014):

De forma ampla, incluiria além da própria lei orçamentária, o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e ainda os planos a que se refere o art. 165, § 4º, e o demonstrativo sobre renúncia de receitas a que se refere o art. 165, § 6º, ambos da Constituição Federal.

De forma restrita, o orçamento público se restringe à lei orçamentária e se subdivide, de acordo com a Constituição Federal (art. 165), em: a) orçamento fiscal (OF); b) orçamento da seguridade social (OSS); e c) orçamento de investimento das empresas estatais (OI).

Para evitar que haja alguma confusão de conceitos sobre o que é orçamento no sentido amplo ou no sentido estrito, será utilizado neste trabalho a expressão “processo orçamentário”, destinando a expressão “orçamento público” apenas para a lei orçamentária anual (LOA).

³ “Insulamento burocrático é a estratégia por excelência das elites para driblar a arena controlada pelos partidos políticos. [...] Através dela os tecnoburocratas estatais se protegiam da influência política em agências de governo. [...] insulamento burocrático é colocado em cheque como antidemocrático.” (NUNES, 1997, p. 12-13).

⁴ *Rent-seeking* (caçadores de renda) é um conceito de Buchanan & Tullock desenvolvido na obra *The Calculus of Consent*, 1963 (Buchanan & Tullock, 1999).

Dado que a LOA é o orçamento público no sentido mais estrito, deve ser a peça por excelência que contém a totalidade do conjunto de despesas e de receitas governamentais considerado sob uma perspectiva financeira, ou seja, baseada em caixa⁵.

Portanto, o conceito de orçamento adotado no Brasil é aquele no qual as receitas ou despesas convergem para o caixa ou são desembolsadas a partir dele. Este é o resultado da hermenêutica da Lei 4.320/1964.

Do confronto do artigo 57⁶ com o parágrafo único do artigo 3º da mesma lei⁷, emerge o conceito de receita orçamentária como sendo quaisquer entradas de numerário no caixa, independentemente de terem sido previstas ou não no orçamento, que passam a integrar o patrimônio público sem obrigação de restituição.

De outro modo, quaisquer entradas de numerário, mesmo que se trate de receita não prevista na LOA, que não se caracterizem como entradas compensatórias (cauções em dinheiro, operações de crédito por antecipação da receita orçamentária, depósitos).

Ainda no tocante às receitas, o artigo 56 do supracitado normativo prevê ainda que estas serão recolhidas a uma única tesouraria, o que pressupõe o ingresso de valores no caixa.

No tocante às despesas, os artigos 62, 64 e 65 da Lei 4.320/1964 se referem ao seu pagamento (desembolso), após sua liquidação e empenho, o que pressupõe a necessidade de saída de caixa.

⁵ O contraponto é o orçamento por competência, conforme descreve Robinson (2009).

⁶ Lei 4.320/1964: Art. 57 - Ressalvado o disposto no parágrafo único do art. 3º desta Lei serão classificadas como receita orçamentária, sob as rubricas próprias, todas as receitas arrecadadas, inclusive as provenientes de operações de crédito, ainda que não previstas no Orçamento (grifado).

⁷ Art. 3º - A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros (grifado).

Quaisquer informações que não atendam a este requisito, ou seja, serem receitas ou despesas, não podem constar da LOA, uma vez que esta se submete ao amplamente conhecido princípio da exclusividade (ou pureza):

Art. 165...

(...)

§ 8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei (grifado).

O objetivo deste princípio é evitar inclusões indevidas no texto da lei⁸, mas também pode ser lido com o propósito de evitar que operações de natureza estritamente patrimonial (competência) sem dimensionamento financeiro (caixa) constem da LOA⁹, dado que o país não adota o orçamento por competência.

Uma vez que o modelo de “orçamento baseado em caixa” é o prevalecente e consagrado nas legislações e práticas nacionais, resta saber como tratar informações parafiscais e extraorçamentárias financeiras e patrimoniais.

Estas devem ser consideradas no processo orçamentário amplo sob os seguintes aspectos: a) aquelas situações que não atendem ao conceito de orçamento público utilizado no Brasil (não são receitas ou despesas orçamentárias) e que, portanto, não deveriam constar da LOA; e b) aquelas situações que, por definição, deveriam estar na LOA (são receitas ou despesas orçamentárias), mas, por conveniência, prática cultural ou disposição legal, não estão.

No primeiro caso, destacam-se dois tipos de recursos: as renúncias de receitas e as informações de natureza patrimonial (ativos e passivos) integrantes dos anexos

⁸ Chamadas “caudas orçamentárias” que se valem da natural celeridade do processo legislativo orçamentário, tais como as leis que introduziram o registro de hipotecas no Brasil ou alteraram os procedimentos para a ação de desquite.

⁹ Embora haja movimento para incorporação no orçamento de operações que não se baseiam em caixa, tais como emissões diretas de títulos públicos, conforme relatório final do grupo de trabalho da dívida pública da Secretaria do Tesouro Nacional (2016).

de metas e de riscos fiscais a que se referem os projetos de lei de diretrizes orçamentárias (PLDOs).

O demonstrativo de renúncia de receitas (DRR) contém um conjunto de informações relacionadas a isenções, anistias e outros¹⁰ que não se enquadram no conceito de orçamento baseado em caixa, uma vez que não se tratam de receitas ou despesas orçamentárias. As renúncias são, portanto, por definição, consideradas extraorçamentárias.

Para este caso, o legislador constitucional muito apropriadamente consignou a necessidade de inclusão deste demonstrativo como integrante do projeto de lei orçamentária anual (PLOA), encaminhado pelo Executivo ao Legislativo, de modo a municiar o parlamento de informações relevantes para compreensão das finanças públicas. Trata-se de clara assunção de que a LOA não é suficiente para transparecer o conjunto de informações necessárias para a tomada de decisão. E, de fato, não deve sê-lo, conforme o princípio da exclusividade.

Os anexos de metas fiscais e de riscos fiscais integrantes dos projetos de lei de diretrizes orçamentárias (PLDOs), a partir de disposição da LRF (artigo 4º), também contemplam um conjunto de informações, de natureza basicamente patrimonial (ativos e passivos), que poderão gerar impactos sobre receitas e despesas em períodos futuros. Alguns dos quais, de considerável magnitude se fossem incluídos no orçamento presente.

No anexo de metas fiscais constam, entre outros, a avaliação da situação financeira e atuarial dos regimes geral de previdência social e próprio dos servidores públicos e do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) e de demais fundos públicos e

¹⁰ Segundo a LC 101/2000 (LRF), a renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado (artigo 14, § 1º).

programas estatais de natureza atuarial e o demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

No anexo de riscos fiscais, é apresentada avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar as contas públicas.

Ambos contêm informações relevantes, mas essencialmente extraorçamentárias e de natureza patrimonial (no sentido de não ser financeira) ou meramente informativa.

Portanto, as informações que não são “caixa” e, portanto, não são orçamentárias, não devem, pela definição de orçamento público no Brasil, integrar a LOA, mas podem compor as LDOs ou o próprio PLOA, ou seja, o processo orçamentário, tais como os casos citados.

Com relação ao segundo caso, no que toca àqueles recursos parafiscais e extraorçamentários que, por definição, deveriam constar da LOA, mas por motivos diversos não estão, é oportuno contextualizar, primeiramente, em nível histórico, como a transparência orçamentária foi tratada nas finanças públicas brasileiras recentes.

Embora a Lei 4.320/1964 prescrevesse a existência de um único orçamento (princípio da unidade), isso era sistematicamente desrespeitado, principalmente no âmbito federal, dada a existência de “múltiplos orçamentos” do governo federal: fiscal, o das estatais e o monetário (GIACOMONI, 2010). Apenas o orçamento fiscal integrava a lei orçamentária anual. Os demais, ainda que contivessem recursos e/ou gastos de natureza tipicamente orçamentária e/ou fiscal, inclusive receitas derivadas (de caráter impositivo) ou subsídios, não se submetiam ao controle parlamentar, fato que fragilizava a transparência.

O orçamento das estatais, por exemplo, era composto das receitas e dos dispêndios das empresas, mas também de fundações e de certas autarquias especiais. No orçamento monetário eram registrados os gastos com subsídios, alguns fundos e programas administrados pelo Banco Central, linhas de crédito subsidiado a alguns setores considerados prioritários, compra de trigo e financiamento de estoques reguladores e as contas cambiais. Nenhum desses desembolsos constava da LOA (GIAMBIAGI & ALÉM, 2008). O orçamento da previdência social, por exemplo, era publicado por decreto presidencial (GIACOMONI, 2010).

Eram recursos deveriam constar da LOA, por atenderem à definição de orçamento público utilizado no país, mas, por conveniência, prática cultural ou disposição legal, não estavam.

O então contexto de “orçamentos múltiplos” fazia com que o governo não tivesse noção dos gastos da Administração Pública e resultou em descontrole das finanças públicas e hiperinflação. Este cenário, contudo, começou a se alterar em meados da década de 80 do século passado.

Em 1986 foi instituída a Conta Única do Tesouro Nacional (CTU)¹¹. Corolário a tal medida, foi abolido o orçamento monetário. Em 1987, foi implantado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) como instrumento para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal.

Em 1988 foi promulgada a atual Constituição Federal, tendo especial significado a inclusão do orçamento da seguridade social (aí incluídas as receitas e

¹¹ A unificação dos recursos de caixa promovida pelo Decreto 93.872/1986 resultou na extinção da então denominada “conta-movimento”. Esta conta financiava, com emissão de moeda ou dívida pública, despesas tipicamente orçamentárias. A conta acabou por transformar-se em um poderoso instrumento para injetar ou contrair a liquidez de moeda no sistema financeiro nacional, através do controle das operações ativas do Banco do Brasil (GIAMBIAGI & ALÉM, 1999). A conta única começou a operar em 12/9/1988, mantida junto ao Banco Central do Brasil.

despesas previdenciárias) e do orçamento de investimento das empresas estatais (GIACOMONI, 2010).

A nova ordem constitucional também foi importante por convalidar e efetivamente implementar princípios orçamentários que, embora já existentes, não estavam sendo apropriadamente observados. Podem ser citados:

- a) Princípio da unidade: artigo 2º da Lei 4.320/1964¹²;
- b) Princípio da universalidade: artigos 2º, 3º e 4º¹³ da Lei 4.320/1964;
- c) Princípio da unidade de tesouraria: artigo 56¹⁴ da Lei 4.320/1964;

Embora outros princípios sejam igualmente importantes, os referidos podem ser considerados essenciais no papel de operadores de transparência orçamentária.

O princípio da unidade orçamentária, sistematicamente desrespeitado quando da existência de múltiplos orçamentos, prevê que cada unidade governamental deve possuir apenas um orçamento ou lei orçamentária.

O princípio da universalidade prescreve que todas as receitas orçamentárias (de natureza “fiscal, relacionadas à política fiscal), tais como as receitas derivadas (de caráter impositivo), e todas as despesas orçamentárias devem estar contempladas na LOA. Este princípio possibilita ao Legislativo (GIACOMONI, 2010):

- a) conhecer *a priori* todas as receitas e despesas do governo e dar prévia autorização para a respectiva arrecadação e realização;
- b) impedir ao Executivo a realização de qualquer operação de receita e despesa sem prévia autorização parlamentar;
- c) conhecer o exato volume global das despesas projetadas pelo governo, a fim de autorizar a cobrança dos tributos estritamente necessários para atendê-las.

¹² 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. (grifado)

¹³ Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. (...). Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º. (grifado)

¹⁴ Art. 56. O recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio de unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais (grifado).

O princípio em comento pressupõe, ainda, a necessidade de o recolhimento das receitas atender ao princípio da unidade de tesouraria ou unidade de caixa.

O princípio da unidade de tesouraria é “irmão gêmeo” do princípio da universalidade, uma vez que o primeiro desempenha o mesmo papel, no âmbito da execução orçamentária e financeira, que o segundo faz no âmbito da proposta orçamentária. No âmbito federal, o princípio é operacionalizado pela supracitada CTU.

Há também uma importante convergência entre as prescrições do FMI no CTF 2014 e os princípios orçamentários, conforme figura seguinte.

FIGURA 1

Comparação entre Princípios Orçamentários e Prescrições do FMI

Princípio	Código de Transparência Fiscal FMI 2014
Universalidade	1.1.3. Cobertura de fluxos: os relatórios fiscais abrangem <u>todas as receitas, despesas e financiamentos públicos</u>
Unidade	2.1.1. <u>Unidade</u> do orçamento: as receitas, despesas e financiamento de todas as entidades do governo central são apresentados em termos brutos na documentação orçamentária e autorizados pelo legislativo.

Fonte: elaboração própria, com base na Lei 4.320/1964 e CTF 2014.

Portanto, as informações parafiscais ou extraorçamentárias que atendam à definição conceitual e constitucional de orçamento público, qual seja, são financeiras, se referem a receitas ou despesas orçamentárias, mas que não o integram, deveriam ser imediatamente a ele incorporadas. O orçamento público é a peça por excelência para prover transparência. Se não integram o orçamento, ao menos poderiam, ainda que provisoriamente, integrar o processo orçamentário, por meio de demonstrativos nas LDOs ou no PLOA.

Assim, entende-se que o modelo de orçamento baseado em caixa adotado no Brasil constitui uma estrutura suficiente para atender a uma ampla perspectiva de transparência orçamentária, desde que composto por demonstrativos complementares, no âmbito do processo orçamentário abrangente, para evidenciar aquelas informações que não atendam ao conceito.

Resta saber, contudo, se ainda existem casos relevantes de recursos ou entidades que atendem ao conceito de orçamento público, mas seguem operando de forma paralela (recursos parafiscais) ou à margem (recursos extraorçamentários) do processo orçamentário e que, portanto, não estão apropriadamente transparecidos. Aqueles casos que não atendem às prescrições nacionais e internacionais constituem-se “orçamentos paralelos”.

3. CASOS SELECIONADOS DE “ORÇAMENTOS PARALELOS” FEDERAIS

Conforme apresentado na seção anterior, a depender das características específicas, certos “orçamentos paralelos” deveriam ser incluídos no orçamento público ou, ao menos, no processo orçamentário amplo.

Esta seção se propõe a alcançar três grandes objetivos: a) mapear e identificar “orçamentos paralelos” federais, b) selecionar e dimensionar casos materialmente relevantes e c) apresentar propostas para aprimorar a transparência desses recursos.

3.1. Mapeando e Identificando “Orçamentos Paralelos”

A questão precedente à apresentação desta subseção é se dada a infraestrutura constitucional e legal existente, ainda há “orçamentos paralelos” relevantes no âmbito federal, à semelhança de quando haviam múltiplos orçamentos, que requeiram identificação e tratamento.

Há duas maneiras principais propostas neste trabalho para mapear e identificar orçamentos paralelos: a) pela perspectiva da natureza da receita, ou seja, analisando as naturezas de receitas arrecadadas (e/ou das despesas executadas, se for o caso), e b) pela ótica institucional, por meio do exame das atividades públicas das entidades responsáveis pela arrecadação da receita ou pela realização da despesa.

A hipótese é que, por intermédio de um método dedutivo, seja possível identificar, a partir do exame das diversas tipologias de receitas federais e de instituições de natureza pública (ainda que constituídas sob a forma de pessoas jurídicas de direito privado), se algumas delas não estão contempladas na LOA ou no processo orçamentário amplo.

Para tanto, foram dissecados legislações, doutrinas, documentos públicos e artigos acadêmicos.

No tocante à natureza das receitas, diversas legislações nacionais destacam a existência da tipologia de entradas de recursos públicos apresentada na figura seguinte.

FIGURA 2

Taxionomia das Receitas Públicas

Entradas de Recursos (ou Receitas)		
Ingressos (ou Receitas Extraorçamentárias)	Receitas (ou Receitas Orçamentárias)	
Cauções, Operações de Crédito por Antecipação da Receita Orçamentária (ARO), Depósitos.	<u>Originárias</u>	<u>Derivadas</u>
	Patrimoniais Empresariais	Tributárias Não-Tributárias

Fonte: elaboração própria, com base na Lei 4.320/1964, no Decreto 93.872/1986, na Portaria Conjunta STN/SOF 2/2016 (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), na Portaria 23/2017 (MTO 2018) e no ementário das receitas orçamentárias.

Há certa variância terminológica de pouca relevância aqui. Algumas legislações denominam “entrada de recursos” como o gênero cujas espécies são ingressos e receitas. Outras dispõem que receitas são o próprio gênero e as espécies são orçamentárias e extraorçamentárias. O que importa para este trabalho são as receitas orçamentárias.

Nesse sentido, é também relevante diferenciar receitas derivadas de originárias.

São derivadas aquelas de natureza compulsória, fruto do poder coercitivo do Estado. Os tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria) são, por excelência,

os melhores exemplos de receitas derivadas. São também derivadas as chamadas contribuições (sociais, de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas).

São originárias aquelas que são resultado da atividade empresarial (receitas agropecuárias, industriais ou de serviços) ou do patrimônio do Estado (alugueis, dividendos, tarifas). São tipicamente negociais e provêm do pagamento de preços públicos (ou tarifas).

A Lei 4.320/1964 inclui ambas as receitas como receitas correntes, conforme figura seguinte.

FIGURA 3
Comparação entre Receitas sob Distintas Óticas

Receitas sob a ótica doutrinária	Receitas sob a classificação da Lei 4.320/1964
Derivadas	Correntes
Tributárias	Tributárias
Não-tributárias (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e do interesse de categorias profissionais ou econômicas)	De Contribuições
	Transferências Correntes*
	Outras Receitas Correntes*
Originárias	
Patrimonial	Patrimonial
Empresarial	Industrial
	Serviços
	Transferências Correntes*
	Outras Receitas Correntes*

Fonte: elaboração própria, com base na Lei 4.320/1964, no Decreto 93.872/1986, na Portaria Conjunta STN/SOF 2/2016 (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), na Portaria 23/2017 (MTO 2018) e no ementário das receitas orçamentárias.

Notas: * podem ser tanto derivadas quanto originárias a depender da fonte.

Embora a Lei 4.320/1964 prescreva que quaisquer receitas derivadas ou originárias são, sob o ponto de vista orçamentário, denominadas “correntes” e que, por não serem entradas compensatórias, deveriam estar contempladas na lei orçamentária, não é isso que se observa sempre no caso federal.

Ao comparar informações constantes de diversas fontes oficiais¹⁵, são identificados casos relevantes de recursos (ótica da receita arrecadada) fora do processo orçamentário abrangente. A figura seguinte apresenta o caso das “contribuições” (receita derivada, de caráter impositivo).

FIGURA 4

Receitas de Contribuições na Constituição e nas LOAs

Tipos	Exemplos	Inclusão na LOA
a) Contribuições sociais	Contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)	Constam do orçamento da seguridade social
b) Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE)	Cide-Combustíveis	Constam do orçamento fiscal
c) Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas	Devidas aos Serviços Sociais Autônomos, Sindicatos e Conselhos de Fiscalização Profissional	Não constam da LOA

Fonte: elaboração própria, com base na Constituição Federal, na Portaria Conjunta STN/SOF 2/2016 (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), na Portaria 23/2017 (MTO 2018) e no ementário das receitas orçamentárias.

No que se refere à perspectiva institucional, tanto a Constituição Federal e o Decreto-lei 200/1967, quanto o CTF 2014 e o Manual de Estatísticas de Finanças Públicas de 2014 (MEFP 2014), além da Prestação de Contas do Presidente da República oferecem os melhores subsídios para a apropriada identificação do marco de instituições de natureza pública que compõe o setor público federal brasileiro.

Segundo a Constituição Federal, a administração pública se divide em direta em indireta (artigo 37). O Decreto-lei 200/1967 conceitua cada uma: a) administração direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios; e b) administração indireta, que compreende autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações públicas.

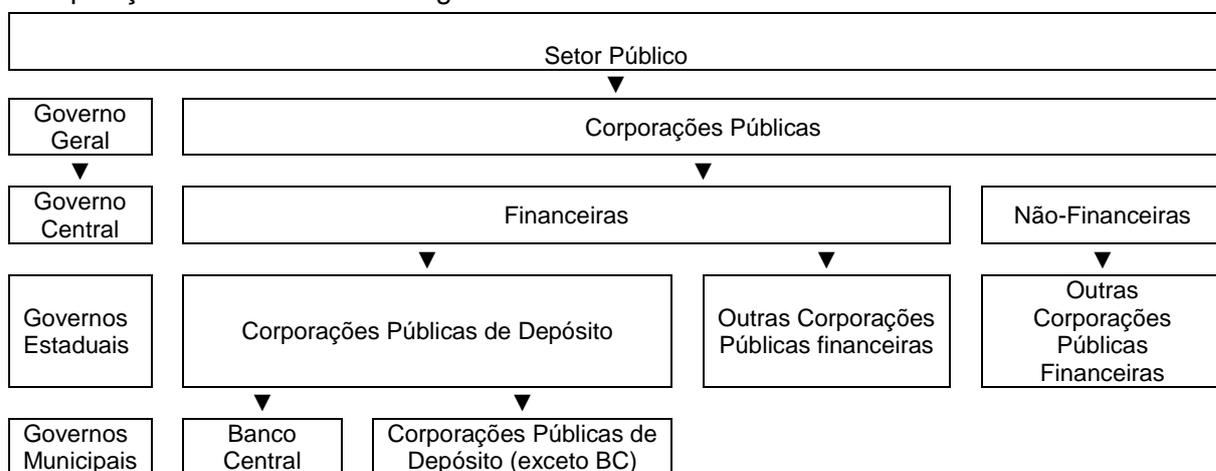
¹⁵ Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (Portaria Conjunta STN/SOF 2/2016), Manual Técnico de Orçamento (Portaria 23/2017), ementário de receitas públicas (disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/ementario-da-receita-orcamentaria>), Constituição Federal e legislações correlatas, da Prestação de Contas do Presidente da República e do Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República.

Conforme apresentado na seção 2, de acordo com o CTF 2014, atividade pública é toda aquela de natureza fiscal empreendida pelo setor público. Este, por seu turno, compreende as unidades do governo geral e as empresas públicas residentes. O conceito de governo geral, dada a amplitude de possibilidades, envolve aquelas unidades institucionais que exercem as funções típicas de administração pública e também instituições sem fins lucrativos não mercantis controladas por unidades do governo (e denominadas fundos extraorçamentários), conforme item 2.1.1 do CTF 2014.

O Manual de Estatísticas de Finanças Públicas de 2014 (MEFP 2014), outro código de boas práticas emitido pelo FMI, neste caso para compilação de informações estatísticas, apresenta as seguintes entidades como unidades institucionais: a) unidades governamentais; b) corporações (financeiras e não-financeiras); c) quase-corporações; e d) instituições sem fins lucrativos.

Já o Manual de Estatísticas Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) demonstra a composição do setor público brasileiro, conforme apresentado na figura seguinte.

FIGURA 5
Composição do Setor Público segundo o MEFP/FMI



Fonte: Manual de Estatísticas Fiscais da Secretaria do Tesouro Nacional (2015), adaptado pelo autor.

Ainda segundo a publicação da STN, para fins de compilação das estatísticas brasileiras, o governo central é composto por todas as unidades que integram o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, exceto o Banco Central do Brasil que, dadas suas características, compõe o subsetor de corporações públicas financeiras. São as seguintes: a) unidades governamentais (ministérios, órgãos superiores e fundos de previdência social); b) outras unidades governamentais (fundação pública, autarquias, fundos especiais, empresas estatais dependentes, consórcios públicos, conselhos profissionais); e c) instituições sem fins lucrativos (organizações sociais/organizações de sociedade civil de interesse público.

Neste documento, a STN inclui os conselhos profissionais como “outras unidades governamentais”. Aquele órgão reconhece, no entanto, que “os conselhos profissionais não foram considerados nas estatísticas ainda que conceitualmente estejam sob a abrangência do governo central” (STN, p. 16) e, registra, ainda, que:

(...) as informações contábeis dessas instituições não estão disponíveis nos sistemas de informações e coleta de dados do governo (...). Portanto, a inclusão destas unidades será considerada futuramente.

A necessidade de inclusão de órgãos semiautônomos também é tratada no glossário integrante do CTF 2014:

Órgão semiautônomo: Um órgão semiautônomo faz parte do setor do governo, mas, em comparação com os ministérios e secretarias governamentais, desfruta de certo grau de autonomia operacional e financeiro *de facto ou de jure* no que se refere à contratação de funcionários, gestão do orçamento e organização interna.

A comparação das informações sobre as naturezas de receitas com o painel de instituições públicas federais apresentado permite delinear um mapa de “orçamentos paralelos” apresentado na figura seguinte.

FIGURA 6

“Orçamentos Paralelos” no Setor Público Federal

Instituições/Receitas Públicas	Estão na LOA?	Estão no processo orçamentário?
Fundos do Setor Elétrico (Conta de Consumo de Combustíveis - CCC, Conta de Desenvolvimento Energético - CDE e Reserva Global de Reversão - RGR) ¹	Não	Não
Organizações Militares denominadas Gestão de Municípios e a Caixa de Economias da Marinha do Brasil ²	Não	Não
Compensação Ambiental ³	Não	Não
Fundo de Garantia do Tempo de Serviço	Não	Não
Seguro de Danos Pessoais Causados por Veículos Automotores de Vias Terrestres (DPVAT)	Não	Não
Reserva para Desenvolvimento Institucional do Banco Central (Redi-BC) ⁴	Não	Não

Fonte: elaboração própria.

Notas: (1) O orçamento, a administração e a movimentação dos fundos setoriais foram transferidos da Eletrobras para a Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) a partir de 1/5/2017 (Lei 13.360/2016, Decreto 9.022/2017); (2) Tratados por Silva (2012); (3) Referida na Lei 9.985/2000, com tratamento dado pelo Acórdão 1.853/2013 – TCU – Plenário; (4) Acórdão 711/2018 – TCU- Plenário.

O primeiro objetivo desta seção, portanto, foi alcançado. A figura seguinte apresenta casos complementares à figura anterior de “contribuições” e “taxas” (receitas derivadas, de caráter impositivo) de especial relevância para este trabalho.

FIGURA 7

Receitas Fora da LOA e do Caixa Arrecadador Único

Receitas Federais fora da LOA	Caixa Arrecadador
Contribuições	
Contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas (artigo 149 da Constituição Federal)	Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP) Sindicatos, Serviços Sociais Autônomos (SSA)
Contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (artigo 240 da Constituição Federal)	Serviços Sociais Autônomos (SSA)
Taxas	
Anotação de Responsabilidade Técnica (Lei 6.496/1977)	Conselhos Federal e Regionais de Engenharia e Agronomia (Confea, Crea)

Fonte: elaboração própria, com base na Constituição Federal e na Lei 6.496/1977.

Mesmo sendo arrecadados por “caixas paralelos”, a natureza destas receitas é pública. São contribuições obrigatórias e compõem parte da chamada “carga tributária federal”¹⁶. Oneram todos os cidadãos, e não apenas seus associados patronais.

¹⁶ As contribuições para o “Sistema S” perfaziam, em 2016, 0,29% do PIB, mais que o conjunto das taxas federais (0,14%) e semelhante ao salário-educação (0,31%). As contribuições para o DPVAT e para o FGTS somavam 0,07% e 1,99% do PIB, segundo dados da Receita Federal do Brasil (disponível

Quanto às instituições, os Conselhos de Fiscalização das Profissões (CFP) são tipicamente unidades governamentais, enquanto que os Serviços Sociais Autônomos (SSA) são órgãos semiautônomos que arrecadam, gerenciam e gastam recursos de natureza compulsória.

A hipótese é que estes casos são relevantes. Na subseção seguinte serão analisados individualmente.

3.2. Selecionando e Dimensionando Casos Relevantes

Conforme indicado na subseção anterior, foram selecionados para análise neste trabalho os casos dos Conselhos de Fiscalização das Profissões (CFP) e dos Serviços Sociais Autônomos (SSA). A premissa é que há déficit de transparência orçamentária quanto a estes recursos. Tratar-se-iam, portanto, de “orçamentos paralelos”. A hipótese é que os valores sejam materialmente relevantes.

3.2.1. Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP)

3.2.1.1. Características Gerais

Os CFP são juridicamente tipificados como autarquias¹⁷ de natureza especial, criadas por lei, com a finalidade de zelar pela integridade e pela disciplina de diversas profissões. Existem 29 Conselhos de Fiscalização Profissional¹⁸. Cada um deles é uma autarquia¹⁹. São organizados, de forma geral, em uma estrutura que contempla

em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>.

¹⁷ O Supremo Tribunal Federal deixou assente a natureza autárquica dos CFP (Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 1717-6 DF).

¹⁸ Embora se trate, por natureza, de um CFP (que seria de natureza autárquica), o STF já decidiu que a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) não é uma entidade da administração indireta da União, enquadrando-se como serviço público independente, categoria singular no elenco das personalidades jurídicas existentes no direito brasileiro, conforme Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 3.026. Para uma lista completa dos conselhos de profissões com as respectivas leis de criação, consultar Acórdão 2.666/2012-TCU-Plenário.

¹⁹ Há casos, no entanto, em que as leis de criação dispõem que o conselho federal e os regionais constituem, em conjunto, uma autarquia (exemplos Lei 5.905/1973 - Conselho Federal de Enfermagem, Lei 6.583/1978 – Conselho Federal de Nutrição).

uma entidade federal e um conjunto de regionais²⁰. Os conselhos regionais possuem jurisdição sobre as respectivas unidades federativas onde estão localizados e estão subordinados aos conselhos federais²¹.

Desempenham atividades tipicamente públicas, caracterizando-se como entidades de Estado. Este aspecto é reforçado e convalidado por certas características particulares que outras entidades do setor público também detêm, tais como: a) imunidade sobre impostos sobre o patrimônio, renda e serviços; b) regime de execução fiscal dos seus créditos (conforme Lei 6.830/1980); c) poder de polícia; d) proteção contra usucapião; e) impenhorabilidade de bens e rendas; f) prescrição quinquenal de dívidas; g) prazos judiciais em quádruplo para responder e em dobro para recorrer; h) necessidade de concurso público para ingresso de servidores; i) submissão à Lei 8.666/1993, à Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI) e ao controle externo do TCU²².

Não se submetem, contudo, às disposições da Lei Complementar 101/2000 (LRF), ao menos no tocante aos limites de despesa com pessoal²³. E não se sujeitam à supervisão ministerial, à semelhança de outras autarquias. Neste último caso, constituindo um problema de governança.

²⁰ Nem todo o conselho de cada profissão possui representação em todos os estados da Federação, conforme relatório integrante do Acórdão 2.666/2012-TCU-Plenário.

²¹ Particularmente no que concerne à aprovação de seus regimentos internos, verificação de seu regular funcionamento, expedição de instruções necessárias. Alguns conselhos federais funcionam, ainda, como instância recursal das deliberações dos conselhos regionais, relativamente à admissão de membros e imposição de penalidades. Para outras informações, consultar relatório integrante do Acórdão 2.666/2012-TCU-Plenário.

²² Constituição Federal artigo 70, parágrafo único, artigo 71, II, e Lei 8.443/1992, artigos 5º a 8º; Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 1717-6 DF do Supremo Tribunal Federal

²³ O Acórdão 341/2004 – TCU – Plenário determinou que os CFP deveriam observar as normas gerais e princípios que norteiam a gestão pública responsável.

Quanto a este aspecto, o Decreto 74.000/1974 dispunha expressamente sobre a vinculação de todos os CFP, inclusive a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), ao Ministério Trabalho²⁴.

Contudo, embora, sob a letra do Decreto-lei 200/1967, todas as autarquias devam se vincular a um ministério supervisor²⁵, o STF manifestou entendimento pela inexistência de supervisão ministerial sobre os conselhos de profissões regulamentadas²⁶:

10. Note-se que o Tribunal já afastou a possibilidade de exercício da supervisão ministerial sobre as entidades fiscalizadoras de profissões liberais [RMS n. 20.976, Relator o Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 16.02.1990J, evidenciando o não recebimento do parágrafo único do art. 1º do decreto-lei n. 968/69 ['As entidades de que trata este artigo estão sujeitas à supervisão ministerial prevista nos artigos 19 e 26 do Decreto-Lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, restrita à verificação da efetiva realização dos correspondentes objetivos legais de interesse público']. 11. O art. 1º do decreto-lei n. 968/69 determina que 'as entidades criadas por lei com atribuições de fiscalização do exercício de profissões liberais, que sejam mantidas com recurso, próprios e não recebam subvenções ou transferências à conta do orçamento da união regular-se-ão pela respectiva legislação específica, não se lhes aplicando as normas legais sobre pessoal e demais disposições de caráter geral, relativas à administração interna das autarquias federais'. Esse preceito foi recebido pela Constituição do Brasil. (grifado)

Portanto, tem prevalecido o entendimento de que as autarquias de fiscalização do exercício profissional são de natureza jurídica *sui generis*, e embora estejam sob o controle externo do TCU, não estão sujeitas ao controle finalístico por meio da supervisão ministerial a que se refere Decreto-lei 200/1967.

3.2.1.2. Processo Orçamentário

No tocante ao processo orçamentário, embora a Constituição preveja explicitamente que a lei orçamentária anual contemplará os Poderes da União, seus

²⁴ As leis de criação do Conselho Federal de Enfermagem (Lei 5.905/1973) e do Conselho Federal de Corretores de Imóveis (Lei 6.530/1978), por exemplo, dispõem explicitamente sobre a vinculação ao Ministério do Trabalho.

²⁵ Decreto-lei 200/1967: Art. 19. Todo e qualquer órgão da Administração Federal, direta ou indireta, está sujeito à supervisão do Ministro de Estado competente, excetuados unicamente os órgãos mencionados no art. 32, que estão submetidos à supervisão direta do Presidente da República (grifado).

²⁶ No âmbito do julgamento do Mandado de Segurança MS 20.976-3.

fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta (artigo 165), incluindo o conjunto das autarquias federais, as LDOs têm disposto de forma diversa, conforme destaques da recente Lei 13.473/2017²⁷:

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:

(...)

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

(...) (grifado)

O legislador infraconstitucional, portanto, explicitamente excluiu estas entidades da LOA, embora se tratem de autarquias federais que arrecadam recursos parafiscais compulsórios. Ademais, não constam dispositivos de qualquer natureza na LDO sobre o cumprimento de princípios ou regras orçamentárias mínimos para os CFP.

Seguem, assim, um rito orçamentário próprio à margem da Constituição Federal, da Lei 4.320/1964 e das próprias LDOs.

Analisando uma amostra dos sete maiores CFP por arrecadação²⁸, apenas os Conselhos de Enfermagem, Corretores de Imóveis e Odontologia apresentam disposições sobre orçamento e processo orçamentário em suas leis de criação²⁹. Nenhum deles dispõe sobre sua submissão ao processo orçamentário constitucional. Muitos nem mesmo trazem referências à forma de funcionamento de seu próprio rito

²⁷ Dispositivo replicado em diversas LDOs anteriores.

²⁸ São: Medicina, Engenharia, Enfermagem, Contabilidade, Farmácia, Corretores de Imóveis e Odontologia, conforme será apresentado na subseção seguinte.

²⁹ Respectivamente Leis 5.905/1973, 6.530/1978 e 4.324/1964.

orçamentário, o que supõe que este seja regulado por atos normativos internos. Para outros, constam disposições legais sobre processo orçamentário mas com ritos unicamente internos, em se tratando, na verdade, de um “pseudo processo orçamentário”.

Se a própria LDO não contempla tais autarquias, menos ainda suas respectivas leis de criação. Ou seja, não há peças orçamentárias que se submetam aos princípios da universalidade e da unidade e não há uma execução orçamentária que se submeta ao princípio da unidade de caixa (não integram a Conta Única do Tesouro Nacional), o que compromete a efetiva transparência da gestão de recursos públicos.

O jogo Legislativo-Executivo (conforme CTF 2014) ocorre, no máximo, *interna corporis*, entre o pleno do Conselho (o seu legislativo) e seu presidente/diretor (o seu executivo), em nível microinstitucional, sem conhecimento da sociedade e sem a necessária transparência orçamentária ou fiscal.

Constituem-se, portanto, um “orçamento paralelo”. Resta saber qual é a materialidade dos recursos envolvidos.

3.2.1.3. Materialidade e Relevância

Em trabalho realizado pelo TCU, prolatado por intermédio do Acórdão 2666/2012-Plenário, foram extraídos dados dos relatórios de gestão de 27 CFP³⁰.

Segundo aquele órgão de controle:

(...) a receita anual desses conselhos, em 2013, atingiu mais de R\$ 663 milhões de reais, sendo suas despesas na casa de R\$ 541 milhões. Considerando a arrecadação dos conselhos regionais (que ficam, em média, com 70-80% dos valores arrecadados, repassando o restante, a cota-parte, aos federais), a estimativa de valores geridos pelos conselhos profissionais em todo o território nacional supera a quantia de R\$ 3,3 bilhões anuais (...). As receitas dos Conselhos Federais variam de pouco mais de R\$ 119 milhões a menos de R\$ 20 mil por ano (exercício de 2013). E essa disparidade

³⁰ Não foram contemplados a OAB, pelo motivo já esposado, e o Conselho Federal da Ordem dos Músicos do Brasil (OMB). Neste último caso, o STF reconheceu em sede de repercussão geral que é incompatível com a Constituição Federal a exigência de inscrição na OMB, bem como de pagamento de anuidade, para o exercício da profissão de músico (Recurso Extraordinário - RE 795467).

também fica acentuada entre os diferentes Conselhos Regionais, mesmo entre os da mesma profissão (grifado).

A tabela 1 adiante apresenta os valores discriminados por conselho federal.

TABELA 1

Arrecadação dos CFP no Exercício de 2011 (Em R\$)

Grupo	Entidade	Arrecadação anual
I	1 - CFM (Conselho Federal de Medicina)	R\$ 298.562.650,00
	2 - Confea (Conselho Federal de Engenharia e Agronomia)	R\$ 272.146.459,00
	3 - Cofen (Conselho Federal de Enfermagem)	R\$ 232.842.055,00
	4 - CFC (Conselho Federal de Contabilidade)	R\$ 178.964.875,00
	5 - CFF (Conselho Federal de Farmácia)	R\$ 138.101.282,00
	6- Cofeci (Conselho Federal de Corretores de Imóveis)	R\$ 119.934.017,00
	7 - CFO (Conselho Federal de Odontologia)	R\$ 115.472.570,00
II	8 - CFA (Conselho Federal de Administração)	R\$ 78.543.961,00
	9 - CFP (Conselho Federal de Psicologia)	R\$ 73.290.778,00
	10 - CFQ (Conselho Federal de Química)	R\$ 70.214.117,00
	11 - CFMV (Conselho Federal de Medicina Veterinária)	R\$ 54.922.612,00
III	12 - Coffito (Conselho Federal de Fisioterapia e Terapia Ocupacional)	R\$ 29.476.272,00
	13 - CFN (Conselho Federal de Nutricionistas)	R\$ 27.969.834,00
	14 - CFESS (Conselho Federal de Serviço Social)	R\$ 21.684.579,00
	15 - Cofecon (Conselho Federal de Economia)	R\$ 13.911.680,00
	16 - CFFa (Conselho Federal de Fonoaudiologia)	R\$ 13.117.767,00
	17 - Conter (Conselho Nacional de Técnicos em Radiologia)	R\$ 12.619.058,00
	18 - CFBio (Conselho Federal de Biologia)	R\$ 11.655.445,00
IV	19 - CFBM (Conselho Federal de Biomedicina)	R\$ 8.328.333,00
	20 - Confef (Conselho Federal de Educação Física)	R\$ 7.727.736,00
	21 - Conferp (Conselho Federal de Profissionais de Relações Públicas)	R\$ 1.272.508,00
	22 - CFB (Conselho Federal de Biblioteconomia)	R\$ 1.267.121,00
V	23 - Confe (Conselho Federal de Estatística)	R\$ 953.814,00
	24 - Cofem (Conselho Federal de Museologia)	R\$ 26.959,00
VI	25 - OAB/BR (Ordem dos Advogados do Brasil)	(*)
	26 - CFED (Conselho Federal de Economistas Domésticos)	(*)
	27 - OMB/BR (Conselho Federal da Ordem dos Músicos do Brasil)	(*)
	28 - CAU/BR (Conselho de Arquitetura e Urbanismo do Brasil)	(*)
	29 - Confere (Conselho Federal dos Representantes Comerciais)	(*)

Fonte: Acórdão 2.666/2012 – TCU – Plenário.

Notas: (*) Não apresentaram informações sobre as suas arrecadações no exercício de 2011.

O TCU distribuiu os CFP em 6 (seis) grupos distintos, de acordo com o volume de recursos arrecadados no exercício de 2011, quais sejam: a) grupo I: entidades que arrecadaram mais de R\$ 100 milhões por ano; b) grupo II: entidades que arrecadaram entre R\$ 50 e R\$ 100 milhões por ano; c) grupo III: entidades que arrecadaram entre

R\$ 10 e R\$ 50 milhões por ano; d) grupo IV: entidades que arrecadaram entre R\$ 1 e R\$ 10 milhões por ano; e) grupo V: entidades que arrecadaram menos de R\$ 1 milhão por ano; f) grupo VI: entidades que não apresentaram informações sobre as suas arrecadações no exercício de 2011.

Os valores para os CFP integrantes dos grupos I e II foi atualizado por este autor, conforme tabela 2 a seguir. Estes números são compostos parte por informações extraídas das demonstrações contábeis³¹, parte por estimativas, conforme explicado no Apêndice A. Inevitavelmente chama a atenção os valores nominais de cerca de R\$ 3 bilhões (sem atualização monetária) apresentados para os 11 maiores CFP. Em particular destaca-se o Confea, seja pela disparidade com a estimativa levantada pelo TCU, seja pela própria magnitude em si.

TABELA 2

Arrecadação dos 11 Maiores CFP - Exercícios 2011, 2015 e 2016 (Em R\$)

Conselho	2011	2015	% (1)	2016	% (1)
CFM	298.562.650,00	324.518.894,15	8,69	363.628.648,06	12,05
CONFEA	272.146.459,00	836.454.711,04	207,35	918.095.901,95	9,76
COFEN	232.842.055,00	316.031.133,96	35,73	359.382.617,44	13,72
CFC	178.964.875,00	253.919.455,79	41,88	257.201.571,90	1,29
CFF	138.101.282,00	204.691.706,34	48,22	230.255.296,28	12,49
COFECI	119.934.017,00	186.507.269,45	55,51	180.492.783,30	-3,22
CFO	115.472.570,00	119.925.952,39	3,86	134.964.105,35	12,54
CFA	78.543.961,00	108.719.608,53	38,42	110.158.941,85	1,32
CFP	73.290.778,00	73.537.816,20	0,34	82.849.374,77	12,66
CFQ	70.214.117,00	132.074.798,51	88,10	143.581.267,98	8,71
CFMV	54.922.612,00	97.584.780,29	77,68	109.868.832,06	12,59
Total	1.632.995.376,00	2.653.966.126,64		2.890.479.340,94	

Fonte: elaborado pelo autor, conforme descrito no Apêndice A.

Notas: (1) Percentual de crescimento no tocante ao exercício anteriormente utilizado.

³¹ Não é trivial obter informações consolidadas dos CFP, especialmente demonstrações contábeis. Não há obrigação legal de publicação neste formato. Em virtude da ausência de supervisão ministerial, não há obrigatoriedade de publicação pelo Ministério do Trabalho. Os sítios internet dos CFP não dispõem de todas as informações. Em decisão recente, no entanto, o TCU, por intermédio do Acórdão 96/2016 – TCU – Plenário, ao verificar o cumprimento da Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação – LAI) determinou aos CFP que fossem transparentes ativamente em seus sítios internet informações de natureza financeira. A maioria das informações aqui apresentadas foram coletadas dos relatórios de gestão apresentados ao TCU, disponíveis em <http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2016.htm>, acesso em 28/3/2018.

Esta autarquia, no entanto, tem uma característica peculiar no contexto das demais: além de arrecadar as contribuições no interesse das categorias profissionais, também é responsável pela arrecadação da taxa a que se refere a Lei 6.496/1977 denominada Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Este tema será retomado na subseção seguinte.

Outro dado que chama a atenção, é apresentado na tabela 3 adiante. A tabela apresenta os valores dos resultados (superavitários) dos 10 maiores conselhos federais e seus respectivos regionais no estado de São Paulo, estado mais que mais arrecada contribuições desta natureza. Estes números são compostos integralmente por informações extraídas exclusivamente das demonstrações contábeis, conforme explicado no Apêndice B. Além de uma arrecadação anual de cerca de R\$ 3 bilhões, apenas os CFP federais dispõem de aproximadamente R\$ 1 bilhão de disponibilidade líquida (excluídos passivos circulantes) e um consistente resultado superavitário (receitas menos despesas) que sugere certa tendência de estabilidade.

TABELA 3

Resultado e Disponibilidades dos 10 Maiores CFP¹ – Federais e Regionais em São Paulo (Em R\$)

Conselho	2015	2016	2016
	Resultado (Superávit)	Resultado (Superávit)	Disponibilidade Líquida
Conselhos Federais	122.416.465,44	186.405.326,62	1.013.545.524,96
Conselhos Regionais – São Paulo	245.669.555,71	348.944.217,98	209.609.392,61

Fonte: elaborado pelo autor, conforme descrito no Apêndice B.

Notas: (1) o Conselho Federal de Psicologia (CFP) foi excluído, uma vez que sua arrecadação, em 2016, foi inferior a R\$ 100 milhões de reais.

Um dado interessante é obtido do CFQ. Esta autarquia, além de possuir a maior disponibilidade financeira líquida entre todos os 10 maiores conselhos de profissão, no montante de R\$ 407.540.486,23, ainda auferir receitas financeiras de cerca de R\$ 44 milhões de reais anuais. Isso fruto de sucessivos superávits orçamentários, sugerindo uma arrecadação muito superior ao que é gasto.

Por fim, a título de comparação, foi levantada a informação sobre a arrecadação dos dez maiores CFP localizados no estado de São Paulo, apresentada na tabela 4. Os valores dessa tabela foram comparados com os valores de receitas arrecadadas de todas as autarquias e fundações públicas federais (vide Apêndice C).

TABELA 4

Arrecadação dos 10 Maiores CFP no Estado de São Paulo (Em R\$)

	Conselho	2016	%
1	Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (Crea-SP)	248.871.380,50	28,81
2	Conselho Regional de Medicina (CRM-SP)	139.521.666,70	16,15
3	Conselho Regional de Enfermagem (Coren-SP)	112.592.435,92	13,03
4	Conselho Regional de Corretores de Imóveis (Creci-SP)	85.962.959,27	9,95
5	Conselho Regional de Contabilidade (CRC-SP)	74.377.909,30	8,61
6	Conselho Regional de Farmácia (CRF-SP)	61.527.052,84	7,12
7	Conselho Regional de Química (CRQ-SP)	50.883.893,70	5,89
8	Conselho Regional de Odontologia (CRO-SP)	45.487.355,79	5,27
9	Conselho Regional de Administração (CRA-SP)	24.768.567,41	2,87
10	Conselho Regional de Medicina Veterinária (CRMV-SP)	19.917.178,49	2,31
	Total	863.910.399,92	100,00

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos relatórios de gestão disponíveis em <http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2016.htm>, acesso em 28/3/2018.

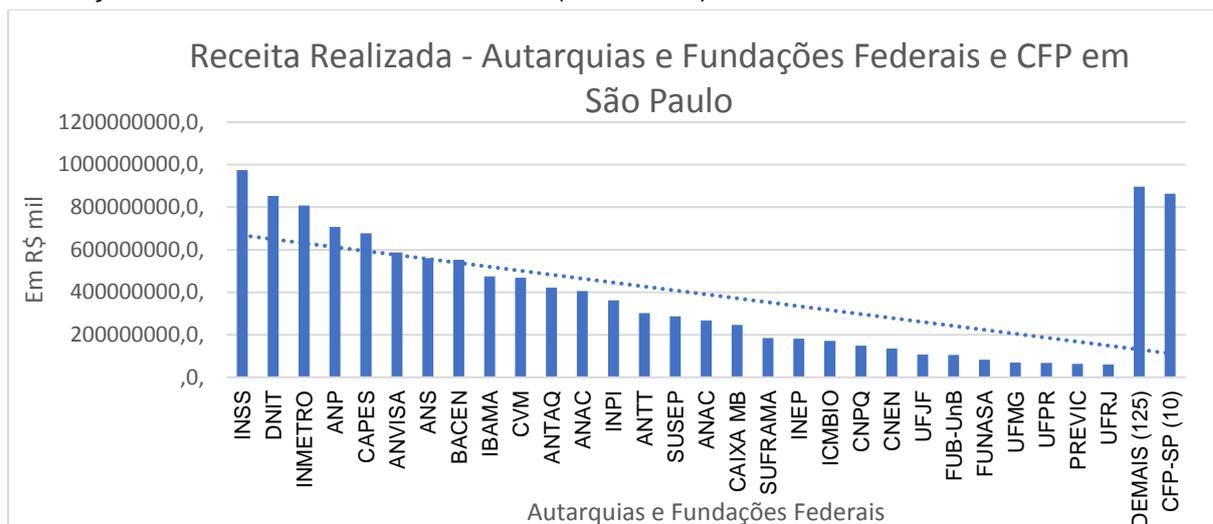
De acordo com a figura seguinte, a arrecadação total dos 10 maiores CFP em São Paulo é equivalente à de 125 autarquias e fundações públicas federais, sendo 57 universidades federais neste número (exercício de 2016).

Apenas a arrecadação do décimo CFP em São Paulo, o CRMV-SP supera a de 46 universidades federais. A arrecadação completa do Sistema Confea-Crea supera a arrecadação do Departamento Nacional de Estradas do Rodagem (DNIT), responsável pela construção de estradas no país. O conjunto dos CFP supera a arrecadação do total da Anatel, terceira maior autarquia arrecadadora do governo federal no exercício de 2016.

É indubitável que os recursos dos CFP constituem vultoso “orçamento paralelo” federal, não apropriadamente transparecido e nem mesmo captado pelas estatísticas de finanças públicas.

FIGURA 8

Comparação da Arrecadação entre os 10 Maiores CFP em São Paulo e Autarquias e Fundações Federais – Exercício de 2016 (Em R\$ mil)



Fonte: elaborado pelo autor a partir dos relatórios de gestão disponíveis em <http://portal.tcu.gov.br/contas/contas-e-relatorios-de-gestao/contas-do-exercicio-de-2016.htm>, acesso em 28/3/2018 e do Tesouro Gerencial (Apêndice C).

Notas: Foram excluídos o FNDE, a Aneel, a Anatel, o DNPM e o Inbra, dada a magnitude das receitas arrecadadas no exercício, respectivamente, R\$ 21,6 bilhões, R\$ 21 bilhões, R\$ 2,6 bilhões, R\$ 1,8 bilhão e R\$ 1,5 bilhão.

O segundo objetivo desta seção está cumprido ao afirmar que o caso dos “orçamentos paralelos” dos CFP é materialmente relevante tanto em seu conjunto como comparativamente com as demais autarquias federais.

3.2.1.4. Particularidades: Anotação de Responsabilidade Técnica (ART)

Conforme comentado, o Sistema Confea-Crea tem uma característica peculiar no contexto dos demais CFP, pois, além de arrecadar as contribuições no interesse das categorias profissionais, também é responsável pela arrecadação da taxa denominada Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

A ART foi instituída pela Lei 6.496/1977 nos seguintes termos:

Art. 1º - Todo contrato, escrito ou verbal, para a execução de obras ou prestação de quaisquer serviços profissionais referentes à Engenharia, à

Arquitetura e à Agronomia fica sujeito à "Anotação de Responsabilidade Técnica" (ART)

Art. 2º - A ART define para os efeitos legais os responsáveis técnicos pelo empreendimento de engenharia, arquitetura e agronomia.

§ 1º - A ART será efetuada pelo profissional ou pela empresa no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), de acordo com Resolução própria do Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA).

§ 2º - O CONFEA fixará os critérios e os valores das taxas da ART *ad referendum* do Ministro do Trabalho.

Art. 3º - A falta da ART sujeitará o profissional ou a empresa à multa prevista na alínea " a " do art. 73 da Lei nº 5.194, de 24 de dezembro de 1966, e demais cominações legais. (grifado)

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) está pacificada no sentido de que a ART possui natureza de taxa³² (tributo, portanto) e configura manifestação do exercício do poder de polícia.

A mesma lei que instituiu a ART também autorizou a criação da Caixa de Assistência dos Profissionais dos Conselhos de Engenharia e Agronomia (Mútua). A Mútua é uma entidade de direito privado (uma associação³³) com personalidade jurídica e patrimônio próprio criada pelo Confea, por meio da Resolução 252/1977, conforme autorização contida na supracitada lei.

Dois aspectos se destacam no relacionamento Confea-Crea, taxas ART e a Mútua: a) a destinação, pela própria lei, de parte da arrecadação das ARTs (no montante de 20%) para a Mútua³⁴; e b) o uso dos recursos desta taxa para finalidades privadas, ou seja, em benefício de seus associados³⁵.

³² ARE 748445-SC.

³³ Conforme consta do cadastro nacional de pessoas jurídicas da Receita Federal do Brasil (<https://www.empresacnpj.com/s/empresa/mutua-de-assistencia-dos-profissio-da-eng-arq-agronomia-nome-fantasia-mutua/00509026002103>, acesso em 12/4/2018).

³⁴ Art. 11. Constituirão rendas da Mútua: I – 1/5 (um quinto) da taxa da ART; (...)

³⁵ Art. 12 - A Mútua, na forma do Regimento, e de acordo com suas disponibilidades, assegurará os seguintes benefícios e prestações: I - auxílios pecuniários, temporários e reembolsáveis, aos associados comprovadamente necessitados, por falta eventual de trabalho ou invalidez ocasional; II - pecúlio aos cônjuges supérstites e filhos menores dos associados; III - bolsas de estudo aos filhos de associados carentes de recursos ou a candidatos a escolas de Engenharia, de Arquitetura ou de Agronomia, nas mesmas condições de carência; IV - assistência médica, hospitalar e dentária, aos associados e seus dependentes, sem caráter obrigatório, desde que reembolsável, ainda que parcialmente; V - facilidades na aquisição, por parte dos inscritos, de equipamentos e livros úteis ou necessários ao desempenho de suas atividades profissionais; VI - auxílio funeral.

No tocante ao primeiro aspecto, o STF tem reiteradamente julgado inconstitucionais leis estaduais que destinavam parte do produto da arrecadação das taxas relativas às custas e aos emolumentos extrajudiciais a entidades de direito privado³⁶.

Isso ocorre porque a destinação da arrecadação de taxas cobradas dos contribuintes pelo efetivo exercício do poder de polícia, por ser atividade administrativa vinculada, só pode ser utilizada na atividade estatal que originou a cobrança do tributo³⁷. Não há, no entanto, questionamento sobre a recepção da Lei 6.496/1977 pela Constituição Federal de 1988 no STF até o momento.

No que se refere ao segundo aspecto, há claro direcionamento para uso privado de uma taxa que deveria se relacionar a algum tipo de serviço prestado ao contribuinte.

Trata-se, portanto, de modelagem bastante atípica. Uma associação (entidade de direito privado) cuja autorização para criação, por lei, foi atribuída ao Confea, uma entidade de Estado (autarquia) e que representa o Estado no papel de fiscalização das profissões regulamentadas.

A Mútua administra uma taxa pública, mas não se submete ao regime do concurso público para ingresso de empregados, nem à Lei 8.666/1993 (Lei de Licitações) e tampouco à Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI); suas receitas e despesas não estão incluídas na LOA e não se sujeita à supervisão ministerial, embora a lei preveja algumas possibilidades de atuação do Ministério do

³⁶ Tais como Caixas de Assistência de Advogados, Associações de Magistrados, Associações do Ministério Público, Fundos Especiais da Defensoria Pública. Na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 3660-MS a lei impugnada destinava percentuais da arrecadação das taxas e emolumentos para a Caixa de Assistência dos Advogados daquele estado, entidade privada que se assemelha à Mutua.

³⁷ Constituição Federal: art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. (grifado).

Trabalho. A única exceção é sobre a sujeição ao controle externo do TCU, uma vez que este reconheceu que a entidade administra recursos públicos³⁸.

O orçamento da Mútua é submetido apenas ao Confea, fato que caracteriza problema de governança e insulamento burocrático:

Art 13 - Ao CONFEA incumbirá, na forma do Regimento:

(...)

II - a fiscalização e aprovação do Balanço, Balancete, Orçamento e da prestação de contas da Diretoria Executiva da Mútua; (grifado).

Ou seja, não são atendidos os princípios da universalidade, da unidade e da unidade de caixa (as taxas não são recolhidas à Conta Única do Tesouro Nacional), o que compromete a efetiva transparência da gestão de um recurso público de natureza tributária.

A título informativo, em 2016, o Crea-SP, o que mais arrecada no país, havia auferido R\$ 84.069.038,42 de receitas oriundas de ART, superior à diversas autarquias e fundações federais. A tabela seguinte apresenta a materialidade dos recursos envolvidos.

TABELA 5

Indicadores Financeiros da Mútua

Indicador	2014	2015	2016
Receita (A)	152.006.341,90	182.628.916,90	209.750.344,96
Despesa (B)	46.860.469,03	57.893.915,07	83.387.798,75
Superávit (C = A - B)	105.145.872,87	124.735.001,83	126.362.546,21
Disponibilidade Bruta (D)	624.089.447,06	700.112.504,12	792.271.779,46
Passivo Circulante (E)	28.690.327,79	25.277.697,52	30.511.046,38
Disponibilidade Líquida (F = D - E)	595.399.119,27	674.834.806,60	761.760.733,08

Fonte: demonstrações contábeis da Mútua.

A entidade possui superávits contínuos e materialmente relevantes, formados, substancialmente, por recursos advindos da taxa ART com um saldo de disponibilidade financeira líquida de quase R\$ 800 milhões de reais.

³⁸ Acórdão 2.886/2010 – TCU – Plenário.

Trata-se, sem dúvida alguma, de vultoso “orçamento paralelo” federal, não apropriadamente transparecido e nem mesmo captado pelas estatísticas de finanças públicas e que deveria ser incorporado ao orçamento ou, ao menos, ao processo orçamentário (CTF 2014).

3.2.2. Serviços Sociais Autônomos (SSA)

3.2.2.1. Características Gerais

Serviços sociais autônomos (SSA) são todos aqueles instituídos por lei, com personalidade de direito privado, sem fins lucrativos, para ministrar assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, sendo mantidos por dotações orçamentárias ou por contribuições parafiscais (MEIRELLES, 2005).

Ainda segundo Meirelles (2005):

São entes paraestatais, de cooperação com o Poder Público, com administração e patrimônio próprios, revestindo a forma de instituições particulares convencionais (fundações, sociedades civis ou associações) ou peculiares ao desempenho de suas incumbências estatutárias. (...). Assim, os serviços sociais autônomos, como entes de cooperação, vicejam ao lado do Estado e sob seu amparo, mas sem subordinação hierárquica a qualquer autoridade pública, ficando apenas vinculados ao órgão estatal mais relacionado com suas atividades, para fins de controle finalístico e prestações de contas dos dinheiros públicos recebidos para sua manutenção (Lei nº 2.613/1955, arts. 11 e 13; Decreto-lei nº 200/1967, art. 183; Decretos nºs 74.000/1974 e 74.296/1974; CF, art. 70, parágrafo único). (grifado)

Podem ser divididas em dois tipos principais: a) os integrantes do denominado “Sistema S” (Sesi, Senai, Sesc, Senac, Sebrae, Senar, Sest, Senat, SESCOOP³⁹), em sua maioria de âmbito sindical, e b) os demais serviços federais, a saber, Apex-Brasil, ABDI e APS⁴⁰.

³⁹ Sesi: Serviço Social da Indústria, Senai: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial, Sesc: Serviço Social do Comércio, Senac: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Sebrae: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, Senar: Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, Sest: Serviço Social do Transporte, Senat: Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte, SESCOOP: Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo.

⁴⁰ Apex: Agência de Promoção de Exportações do Brasil, ABDI: Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial, APS: Associação das Pioneiras Sociais.

Este trabalho irá se focar nos SSA do chamado “Sistema S”. Estas entidades surgiram a partir do processo de industrialização ocorrido nos anos de 1940, momento em que havia falta de mão de obra qualificada. Nesse período foram criados, sucessivamente, Senai (1942), Senac, Sesi e Sesc (1946), ligadas à indústria e ao comércio. A partir da década de 90 do século XX as demais entidades foram constituídas⁴¹.

Embora se tratem de pessoas jurídicas de direito privado, são criadas por lei⁴² e arrecadam contribuições parafiscais⁴³ instituídas por diferentes leis.

A figura seguinte demonstra a vinculação à entidade sindical patronal, respectiva, podendo ser: a) CNI (Confederação Nacional da Indústria); b) CNC (Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo); c) CNA (Confederação Nacional da Agricultura); d) CNT (Confederação Nacional de Transporte); e e) CNCoop (Confederação Nacional das Cooperativas).

As contrapartes regionais podem ser a Federação do Comércio (Fecomércio), a Federação das Indústrias (FI, exemplo FIESP, para o estado de São Paulo), a Federação de Agricultura (FA, exemplo FAEG, para o estado de Goiás) e a Federação das Cooperativas (Fecoop, exemplo: Fecoopne, para a região nordeste).

Portanto, de forma semelhante ao caso Confea-ARTs, diversos SSA repassam obrigatoriamente valores para suas federações e confederações. Embora os

⁴¹ Normas de constituição dos SSA: Decreto-lei 4.048/1942 (Senai), Decreto-lei 8.621/1946 (Senac), Decreto-lei 9.403/1946 (Sesi), Decreto-lei 9.853/1946 (Sesc), Decreto 99.570/1990 (Sebrae), Lei 8.246/1991 (APS), Lei 8315/1991 (Senar), Lei 8.706/1993 (Sest e Senat), Medida Provisória 1.715/1998 (Sescoop), Lei 10.668/2003 (Apex) e Lei 11.080/2004 (ABDI).

⁴² Diferentemente de pessoas jurídicas de direito privado no sentido puro, cuja existência formal se dá com a inscrição do ato constitutivo na respectiva junta comercial.

⁴³ Conforme artigos 149 e 240 da Constituição Federal. São contribuições incidentes sobre a folha de salários dos empregadores. Atualmente estão fixados em 1,5% para Sesi/Sesc/Sest e 1% para Senai/Senac/Senat (Leis 8.036/1990 e 8.706/1993, Decretos-lei 6.246/1944 e 8.621/1946). No caso específico do Senai, há uma contribuição adicional de 0,2% devida pelas empresas contribuintes com mais de quinhentos funcionários (Decreto-lei 6.246/1944). Para o SESCOOP é 2,5% sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados de cooperativas. Para o Sebrae é de 0,3% (Lei 8.029/1990).

repassem sejam legais – previstos nas legislações específicas de cada um deles – há dúvidas sobre a constitucionalidade do modelo, uma vez que não consta do orçamento público e não são submetidos à prestação de contas, por exemplo. Este tema não será abordado neste trabalho.

FIGURA 9

Relacionamento Sistema S e Federações/Confederações Patronais

Comércio	Indústria	Transporte	Agricultura	Cooperativas	Microempresas
<u>Entidades</u>					
Sesc (3% para Federação e 3% para CNC) ¹	Sesi (7% para FI e 4% para CNI) ¹	Sest (10% para CNT) ¹	Senar (variável conforme cada regional)	Sescoop (2% para OCB, 10% para unidade nacional do Sescoop, 20% para Fundecoop e 68% para regionais) ³	Sebrae
Senac (3% para Federação e 3% para CNC) ¹	Senai (1% para FI e 2% para CNI) ¹	Senat (10% para CNT) ¹			
<u>Partes relacionadas</u>					
Fecomércio (27 regionais)	FI (27 regionais)	37 federações sindicais do setor de transporte ²	FA (27 regionais)	Fecoop (6 regionais)	Não há⁴
CNC (1 nacional)	CNI (1 nacional)	CNT (1 nacional)	CNA (1 nacional)	CNCoop (1 nacional)	

Fonte: Elaboração do autor, a partir das legislações de constituição de cada SSA.

Notas: (1) Os valores de percentuais se referem ao repasse obrigatório, a partir da arrecadação, que deve ser feito às federações, quando for o caso, e confederações. O Sesi e o Senai também repassam até 1,5% de sua dotação orçamentária ao Instituto Euvaldo Lodi (IEL). (2) Não há repasse direto para as federações. (3) OCB: Organização das Cooperativas do Brasil, Fundecoop: Fundo Solidário de Desenvolvimento Cooperativo; (4) O conselho deliberativo é constituído por representantes CNI, CNC e CNA, além de diversas outras entidades, como Banco do Brasil (BB), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

Os SSA possuem, de modo geral, uma estrutura complexa, com órgãos normativos, executivos e fiscalizatórios. Os órgãos normativos são os conselhos nacionais, órgão deliberativo máximo com abrangência nacional, e os conselhos regionais, com atuação limitada aos estados da Federação. Os órgãos executivos (departamentos regionais) estão distribuídos por todo o território nacional, com unidades autônomas no Distrito Federal e em cada um dos estados. Há também um

departamento nacional ou administração central que elabora diretrizes e programas nacionais e apoia os departamentos regionais na execução de suas atividades.

Seguindo essa estrutura, o Sesi, o Sesc, o Senac, o Senar e o Sescoop possuem, cada um, 27 entidades regionais e um departamento nacional. Já o Senai, além desses 28, possui uma regional a mais, o Centro de Tecnologia da Indústria Química e Têxtil (Cetiqt), com sede no Rio de Janeiro. O Sest e o Senat possuem cada um deles uma única unidade. As entidades que formam esses sistemas totalizam 169.

Portanto, a fonte de receita e a natureza da despesa, uma vez que prestam serviços em cultura, assistência social e qualificação profissional, são tipicamente públicas, ainda que as entidades sejam privadas ou, mais apropriadamente, semipúblicas.

O caráter semipúblico é reforçado e convalidado por certas características particulares que outras entidades do setor público também detêm, tais como: a) imunidade sobre impostos sobre o patrimônio, renda e serviços; b) regime de execução fiscal dos seus créditos (conforme Lei 6.830/1980); c) prescrição quinquenal de dívidas; d) necessidade de processo seletivo público para ingresso de empregados; e) submissão à princípios de licitação pública (mas não à Lei 8.666/1993); f) submissão à Lei 12.527/2011 (Lei de Acesso à Informação - LAI); g) sujeição à supervisão ministerial⁴⁴ e ao controle externo do TCU⁴⁵.

⁴⁴ Atualmente, Sesc, Sesi e Sest se submetem à supervisão ministerial do Ministério do Desenvolvimento Social, enquanto que Senac, Senai, Senar e Sescoop se submetem à supervisão ministerial do Ministério do Trabalho. O Sebrae está submetido à supervisão ministerial do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços.

⁴⁵ Constituição Federal artigo 70, parágrafo único, artigo 71, II, e Lei 8.443/1992, artigos 5º a 8º; RE 789.874/DF do Supremo Tribunal Federal (STF).

Não se submetem, contudo, às disposições da LRF. Algumas utilizam o regime contábil da Lei 4.320/1964 (casos de Sesi, Senai, Sesc, Senac, Sest, Senat) mas não o regime orçamentário, como será apresentado na subseção seguinte.

3.2.2.2. Processo Orçamentário

De forma semelhante ao caso dos CFP, os SSA não constam do processo orçamentário amplo. Neste caso, não apenas o legislador ordinário, mas também o constituinte não os incluiu na LOA, não havendo qualquer menção na Constituição Federal quanto à esta necessidade. Não constam dispositivos de qualquer natureza em qualquer legislação sobre o cumprimento de princípios ou regras orçamentárias mínimos para os SSA.

Contudo, dada a evidente natureza pública dos recursos administrados, a LDO atual⁴⁶ apresenta diversos dispositivos relacionados à transparência dos recursos:

Art. 131. (...).

§ 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.

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;

⁴⁶ Dispositivos semelhantes foram identificados nas LDOs para 2015 (Lei 13.080/2015) e 2016 (Lei 13.242/2015).

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.

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

Diferentemente dos CFP, no entanto, os SSA, conforme já comentado, estão submetidos à supervisão ministerial. Isso acaba por ter reflexos no seu “processo orçamentário”. Consoante o Decreto 715/1992, com redação dada pelo Decreto 9.029/2017, cabe aos ministros supervisores respectivos a aprovação dos orçamentos das entidades.

Não há legislação que explicita que ritos, práticas ou escrutínios fazem os respectivos ministérios antes de procederem à aprovação e publicação dos orçamentos, fato que sugere tratar-se de um mero ato formal.

Também de modo semelhante aos CFP, as leis de criação ou os respectivos regulamentos não trazem referências à forma de funcionamento de seu próprio rito orçamentário, o que supõe que este seja regulado por atos normativos internos.

Alguns regulamentos mencionam a necessidade de submissão do orçamento ao seu conselho superior (casos de Sest, Senat e SESCOOP), como um “pseudo orçamento”. Outros apenas mencionam que o orçamento será aprovado pelo Presidente da República (casos de Senai, Senac, Sesi e Sesc). Nenhum dispõe sobre sua submissão ao processo orçamentário constitucional.

Portanto, não há peças orçamentárias que se submetam aos princípios da universalidade, da unidade e da unidade de caixa, uma vez que também não integram a CTU, o que compromete a efetiva transparência da gestão de recursos públicos.

As decisões alocativas relacionadas a recursos públicos pagos por qualquer contribuinte são resolvidas, de forma insular, *interna corporis*, entre o pleno do

Conselho (o legislativo) e seu presidente/diretor (o executivo), em nível microinstitucional, sem conhecimento da sociedade e sem a necessária transparência orçamentária ou fiscal.

Há, no entanto, um aspecto diferenciado no tocante à forma de arrecadação do “Sistema S”. Esta é realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB), que cobra o percentual de 3,5% do total arrecadado. Os recursos são entregues aos departamentos nacionais de cada entidade, que retém os percentuais que a lei permite e repassa aos departamentos regionais o restante, conforme os montantes arrecadados nas bases territoriais respectivas, às federações e confederações.

A única exceção a este modelo é a possibilidade de recolhimento direto das contribuições parafiscais por parte do Sesi, que tem por fundamento o seu próprio regulamento (Decreto 57.375/1965, artigo 49, § 2º).⁴⁷ Este modelo pressupõe a celebração dos convênios com as empresas contribuintes e concessão de uma subvenção, frise-se, baseado em um decreto e gerenciada por um órgão semiautônomo, completamente fora do processo orçamentário constitucional⁴⁸.

Trata-se, portanto, de um “orçamento paralelo”. Resta saber qual é a materialidade dos recursos envolvidos.

3.2.2.3. Materialidade e Relevância

Em trabalho realizado pelo TCU, prolatado por meio do Acórdão 699/2016-Plenário, cujo escopo era a avaliação do nível de transparência das entidades do Sistema S, foram apresentados os dados que constam da tabela seguinte para os exercícios de 2015 e 2016, atualizados para 2017 pelo autor.

⁴⁷ Cite-se, como exemplo, o caso do Sesi/MG. Conforme análise dos balanços financeiros da entidade, mais da metade de sua arrecadação, em 2015, foi em sua forma direta. Ao todo, foram aproximadamente R\$ 171 milhões, contra R\$ 149 milhões de arrecadação indireta.

⁴⁸ O TCU não se opôs ao modelo, conforme Acórdão 2.079/2015 – TCU- Plenário.

TABELA 6

Receitas Totais e De Contribuições Parafiscais – Sistema S (Em R\$ mil)

Entidade	2015			2016			2017	
	Receitas totais	Receitas de Contribuição	%	Receitas totais	Receitas de Contribuição	%	Receitas totais	%
Sesi	7.808.795	5.225.604	66,9	7.120.890	4.625.834	65,0	7.163.423	22,22
Sesc	6.317.099	4.800.580	76,0	6.818.856	4.865.549	71,4	6.862.636	21,29
Senai	7.735.628	3.930.902	50,8	6.109.038	3.500.318	57,3	5.615.024	17,42
Senac	4.989.936	2.724.000	54,6	4.667.646	2.793.000	59,8	4.579.233	14,20
Sebrae	...	...	...	...	...	...	4.439.867	13,77
Senat	...	...	...	...	...	...	1.103.314	3,42
Senar	922.119	579.235	62,8	872.489	619.750	71,0	1.031.236	3,20
Sest	...	...	...	...	...	...	987.741	3,06
Sescoop	...	...	...	...	...	...	456.371	1,42
TOTAL	27.773.576	17.260.322	62,2	25.588.920	16.404.451	64,1	32.238.847	100,00

Fonte: Acórdão 699/2016 – TCU - Plenário, para os exercícios de 2015 e 2016, e Portarias com orçamentos publicadas por cada ministério supervisor, para o exercício de 2017.

Notas: não foram apresentados dados para o Sebrae, o Senat, o Sest e o Sescoop nos exercícios de 2015 e 2016.

Em 2017, os SSA da indústria (Sesi e Senai) e do comércio (Sesc e Senac) responderam, respectivamente, por 39,64% e 35,49% e, somados, 75,13% do conjunto dos orçamentos de todas as entidades. Com o Sebrae (que registra individualmente 13,77% do orçamento total) alcança-se 88,90%.

Já os valores são materialmente relevantes em qualquer cenário. Apenas para quatro entidades selecionadas (Senai, Senac, Sesi, Sesc), no exercício de 2015, R\$ 16,6 bilhões, em valores não atualizados monetariamente, eram de recursos públicos advindos de contribuição compulsória. O sistema, como um todo, se propunha a arrecadar R\$ 32, 2 bilhões em 2017.

Algumas, como o Sesc, chegam a ter mais de 70% dos seus recursos advindos da contribuição constitucional compulsória. No caso do Sesi, é até mais difícil conhecer o real montante, uma vez que, conforme já comentado, seu regulamento permite a arrecadação direta.

Parte das receitas não advindas da contribuição são de natureza patrimonial, ou seja, formadas por patrimônio que foi constituído no passado, provavelmente se utilizando de superávits advindos das mesmas receitas de contribuição. Esta afirmação é corroborada pelo montante de disponibilidades financeiras que constam do sistema como um todo (incluindo as confederações), apurado pelo TCU por intermédio do Acórdão 2.836/2015 – Plenário, apresentado na tabela seguinte.

TABELA 7

Disponibilidades Financeiras Consolidadas – Sistema S (Em R\$)

Entidade	2013	2014
Serviço Social do Comércio (Sesc)	3.977.340.847	4.509.238.512
Serviço Social da Indústria (Sesi)	3.471.278.694	3.581.965.527
Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio (Senac)	2.407.976.007	2.792.178.508
Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai)	2.621.438.404	2.619.054.357
Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae)	2.566.955.000	2.322.108.000
Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar)	440.562.148	496.337.379
Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop)	252.943.425	327.146.260
Serviço Nacional de Aprendizagem dos Transportes (Senat)	83.472.730	104.070.057
Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (Apex)	108.152.000	103.116.000
Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI)	17.902.992	23.735.063
Serviço Social dos Transportes (Sest)	11.961.744	21.972.898
Organização das Cooperativas Brasileiras (OCB)	14.862.969	16.901.274
Confederação Nacional da Indústria (CNI)	16.235.921	11.887.066
Confederação Nacional dos Transportes (CNT)	9.672.554	2.897.691
Confederação Nacional do Comércio (CNC)	-	-
Confederação Nacional da Agricultura (CNA)	-	-
Total	16.000.757.448	16.932.610.606

Fonte: Acórdão 2.836/2015 – TCU- Plenário.

Na tabela em referência, constam também a Apex e a ABDI, além das confederações patronais. Em valores de 2014, estão depositadas em contas do Sistema S aproximadamente R\$ 17 bilhões. Apenas as quatro entidades representativas da indústria e do comércio possuem R\$ 13,5 bilhões depositados. Adicionando o Sebrae, os valores alcançam R\$ 15,8 bilhões ou 93% do saldo das disponibilidades.

Nos decretos-lei de criação do Sesc e do Sesi, por exemplo, constam dispositivos relacionados a suas finalidades institucionais que contemplam, genericamente, aspectos relacionados à “melhoria no padrão de bem-estar social dos trabalhadores”, “aperfeiçoamento moral e cívico”, “atividades educativas e culturais”, entre outros⁴⁹. É reconhecida, contudo, a destacada atuação dessas entidades na área cultural (particularmente o Sesc) e esportiva (especialmente o Sesi).

Outrossim, nos decretos-lei de criação do Senac e do Senai constam dispositivos relacionados a suas finalidades institucionais que contemplam, essencialmente, a educação técnica nas áreas do comércio e da indústria.

Dada a atuação similar ao que o setor público típico atua, a figura seguinte apresenta a comparação dos valores dos orçamentos de cada uma dessas entidades com os gastos federais para certas áreas.

No setor de educação, por exemplo, o orçamento para o Senai e Senac é dez vezes superior ao conjunto da totalidade das receitas de 104 universidades e institutos federais. É ainda, um sexto do total gasto por estas entidades. Na área de cultura, o orçamento do Sesc é quase dez vezes o orçamento do Ministério da Cultura, e na

⁴⁹ Decreto-lei 9.403/1946: Art. 1º Fica atribuído à Confederação Nacional da Indústria encargo de criar o Serviço Social da Indústria (SESI), com a finalidade de estudar planejar e executar direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem estar social dos trabalhadores na indústria e nas atividades assemelhadas, concorrendo para a melhoria do padrão geral de vida no país ,e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico e o desenvolvimento do espírito de solidariedade entre as classes. § 1º Na execução dessas finalidades, o Serviço Social da Indústria terá em vista, especialmente, providências no sentido da defesa dos salários - reais do trabalhador (melhoria das condições de habitação nutrição e higiene), a assistência em relação aos problemas de vida, as pesquisas sociais - econômicas e atividades educativas e culturais, visando a valorização do homem e os incentivos à atividade, produtora. (grifado).

Decreto-lei 9.853/1946: Art. 1º Fica atribuído à Confederação Nacional do Comércio o encargo de criar o Serviço Social do Comércio (SESC), com a finalidade de planejar e executar direta ou indiretamente, medidas que contribuam para o bem estar social e a melhoria do padrão de vida dos comerciários e suas famílias, e, bem assim, para o aperfeiçoamento moral e cívico da coletividade. § 1º Na execução dessas finalidades, o Serviço Social do Comércio terá em vista, especialmente: a assistência em relação aos problemas domésticos, (nutrição, habitação, vestuário, saúde, educação e transporte); providências no sentido da defesa do salário real dos comerciários; incentivo à atividade produtora; realizações educativas e culturais, visando a valorização do homem; pesquisas sociais e econômicas. (grifado)

área de esporte, os recursos disponíveis no exercício de 2017 para o Sesi eram bastante superiores ao de todo Ministério do Esporte. E, ainda, somente o orçamento Sesi é mais que o dobro dos orçamentos de todos os CFP.

TABELA 8

Comparativo Receitas Arrecadadas e Despesas Liquidadas em Setores Federais Selecionados e Orçamento dos SSA

Área	Receitas, Despesas e Instituições	Valores (Em R\$)
Educação	Receitas - Universidades/Institutos Federais (104 entidades)	1.058.402.959,59
	Despesas - Universidades/Institutos Federais (104 entidades)	60.190.450.273,61
	Receitas - Senai/Senac	10.194.257.386,82
Cultura	Receitas - Ministério da Cultura (inclui administração indireta) ¹	13.678.825,05
	Despesas - Ministério da Cultura (inclui administração indireta) ¹	747.677.576,52
	Receitas - Sesc	6.862.635.634,00
Esporte	Receitas - Ministério do Esporte	0,00
	Despesas - Ministério do Esporte	480.257.754,12
	Receitas - Sesi	7.163.423.382,96

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da Tabela 6 e Siafi (Apêndice C).

Notas: Dados das receitas e despesas se referem ao exercício encerrado de 2016 e os dados dos SSA se referem a seus orçamentos para 2017. (1) Entidades integrantes da administração indireta do ministério (Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, o Instituto Brasileiro de Museus, a Agência Nacional do Cinema, a Fundação Nacional de Artes, a Fundação Biblioteca Nacional, Fundação Casa de Rui Barbosa, a Fundação Cultural Palmares e o Fundo Nacional de Cultura). Não inclui incentivos fiscais.

É inquestionável, portanto, que os recursos dos SSA são “orçamento paralelo” federal de grande materialidade, não apropriadamente transparecido e nem mesmo captado pelas estatísticas de finanças públicas.

O segundo objetivo desta seção, no tocante às entidades examinadas, está cumprido, sendo possível afirmar que se tratam de casos materialmente relevantes.

3.3. Propostas para Aprimoramento da Transparência dos “Orçamentos Paralelos”

Conforme apresentado na seção anterior, os “orçamentos paralelos” devem ser considerados no processo orçamentário amplo sob um dos seguintes aspectos: a) aquelas situações que não atendem ao conceito de orçamento público utilizado no Brasil (não são receitas ou despesas orçamentárias) e que, portanto, não deveriam constar da LOA; e b) aquelas situações que, por definição, deveriam integrar a LOA

(são receitas ou despesas orçamentárias), mas que, por conveniência, prática cultural, disposição legal ou outros, não estão.

No primeiro caso, as informações comporiam o processo orçamentário amplo, sob a forma de demonstrativos complementares às LDO ou aos PLOAs. No segundo, as receitas (e as despesas) ou as entidades que as arrecadam e gerenciam ou ambos teriam de necessariamente integrar as LOAs.

Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP) e Serviços Sociais Autônomos (SSA) são casos que não constam nem do orçamento público (LOA) e tampouco do processo orçamentário amplo, à exceção de vagas ou pouco contundentes prescrições nas LDOs.

Em seu relatório sobre a “Avaliação da Transparência Fiscal”, de janeiro de 2017, o FMI incluiu os seguintes trechos importantes e elucidativos para este trabalho:

1.1.1. Cobertura das instituições (Avaliação: boa)

4. Em 2014, o setor público brasileiro era formado por 7.231 entidades institucionais distintas, de diversos formatos jurídicos. Elas podem ser desagregadas nos seguintes subsetores (Tabela 1.2):

(...)

- governo central extraorçamentário, formado por cinco fundos constitucionais, nove instituições sem fins lucrativos controladas pelo governo, 23 conselhos profissionais, três empresas públicas que prestam serviços principalmente a unidades de governo, duas empresas públicas que não atuam em condições de mercado e uma estrutura de consolidação de ativos, a EMGEA;

(...)

Ajustes da cobertura

• O FGTS, o Fundo Remanescente do PIS/PASEP, as unidades do Sistema S e os Conselhos Profissionais foram acrescentados ao subsetor do governo central extraorçamentário porque se considera que essas instituições sem fins lucrativos são controladas pelo governo, seguindo os critérios de controle do SCN 2008 e do GFSM 2014 (grifado).

No Anexo 1, denominado “Plano de Ação para a Transparência Fiscal”, do mesmo relatório, é apresentado para o exercício de 2016 a seguinte meta para o item 1.1.1:

Ampliar a cobertura institucional dos relatórios fiscais para incorporar todas as empresas públicas e oferecer uma visão geral do desempenho fiscal de todo o setor público. Consolidar todas as unidades faltantes (Sistema S,

Conselhos Profissionais, empresas públicas reclassificadas) nas estatísticas fiscais do governo central (grifado).

Aparentemente esta meta não foi alcançada ainda. As subseções seguintes apresentam propostas para inclusão desses recursos no processo orçamentário.

As propostas de aprimoramentos do arcabouço orçamentário se darão em dois níveis: a) naquele que seria a solução definitiva e correta idealmente (*first best*), no sentido de promover a transparência pelo meio apropriado para caso (se por intermédio do orçamento público ou de demonstrativo à parte); e/ou b) naquele que seria uma solução alternativa e provisória (*second best*), ainda que não completamente correta, mas que, ao menos, retiraria a situação da inércia existente.

3.3.1. Conselho de Fiscalização das Profissões (CFP)

Conforme comentado, os CFP possuem, em conjunto, disponibilidades financeiras da ordem de R\$ 1,2 bilhões e arrecadam, anualmente, contribuições parafiscais de relativa materialidade, ao redor de R\$ 3 bilhões. Individualmente, algumas dessas entidades também possuem orçamento bastante vultoso, auferindo até R\$ 800 milhões anuais. A comparação com autarquias e fundações públicas federais também revelou a expressividade das arrecadações das unidades regionais desses CFP.

Todas as autarquias e fundações federais utilizadas como objeto de comparação com os CFP constam da LOA. Algumas dessas entidades possuem poder arrecadador (de taxas ou contribuições, receitas tipicamente derivadas) à semelhança dos CFP, mas esta característica não as faz diferentes quanto à necessidade de atendimento dos princípios da universalidade, da unidade e da unidade de tesouraria.

A característica de autarquia especial (ou *sui generis*, como definiu o STF), frequentemente associada aos CFP, também existe em outras entidades, a saber:

Anatel

Lei 9.472/1997.

Art. 8º Fica criada a Agência Nacional de Telecomunicações, entidade integrante da Administração Pública Federal indireta, submetida a regime autárquico especial e vinculada ao Ministério das Comunicações, com a função de órgão regulador das telecomunicações, com sede no Distrito Federal, podendo estabelecer unidades regionais.

Aneel

Lei 9.427/1996

Art. 1º É instituída a Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, autarquia sob regime especial, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, com sede e foro no Distrito Federal e prazo de duração indeterminado.

Ainda assim essas autarquias não estão fora da LOA. Mesmo o Banco Central, autarquia responsável pela condução da política monetária do país, tem suas despesas integradas à LOA, conforme dispõe a LRF:

Art. 5º ...

§ 6º Integrarão as despesas da União, e serão incluídas na lei orçamentária, as do Banco Central do Brasil relativas a pessoal e encargos sociais, custeio administrativo, inclusive os destinados a benefícios e assistência aos servidores, e a investimentos.

A natureza “especial”, portanto, não pode servir de escusa para a não inclusão dos CFP no orçamento.

A tradição, de nunca haver sido parte da LOA, também não pode ser arguida como justificativa, uma vez que, sob uma perspectiva hermenêutica sistêmica, o propósito seminal da Constituição Federal de 1988 quanto à matéria orçamentária era de extirpar os orçamentos paralelos múltiplos então existentes. Sob este prisma, por exemplo, o INSS⁵⁰ nunca poderia integrar as LOA, uma vez que seus antecessores IAPAS, INPS e INAMPS⁵¹ não a compunham (GIACOMONI, 2010).

A existência ou a falta de supervisão ministerial tampouco é requisito para integrar ou não a LOA.

⁵⁰ Instituto Nacional do Seguro Social.

⁵¹ IAPAS: Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social, INPS: Instituto Nacional de Previdência Social e INAMPS: Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social.

O caso dos CFP é de “orçamento paralelo” cujos recursos deveriam constar da LOA (são receitas e despesas orçamentárias), mas que, por disposição legal expressa e também por alguma conveniência, não estão.

A primeira sugestão para aprimoramento (*first best*) é inquestionavelmente a inclusão dessas CFP na LOA, uma vez que juridicamente essas entidades são constituídas sob a forma de autarquias e a Constituição Federal de 1988 não as excluiu da LOA. Este aspecto é tão incontestável que foi em nível infraconstitucional, por meio de LDOs, que estas entidades têm sido expressamente excluídas do orçamento público.

Não há, portanto, empecilho jurídico à adoção da medida, mais correta e apropriada para o caso. No curto prazo, as LDO teriam de passar a dispor expressamente sobre a inclusão dessas entidades na LOA. No futuro, a nova Lei de Finanças Públicas (substitutiva da Lei 4.320/1964) também deveria dispor igualmente sobre o caso.

Essa medida atenderia aos princípios orçamentários da unidade e da universalidade e ainda às prescrições do FMI. Contudo, não atenderia, automaticamente, ao princípio da unidade de tesouraria. Nesse caso, seria necessário que as mesmas LDOs e no futuro a nova Lei de Finanças Públicas determinassem o recolhimento dos recursos à Conta Única do Tesouro Nacional.

Juridicamente, tal disposição atenderia ao que prescreve, tanto a Constituição Federal, quanto o Decreto 93.872/1986:

Constituição Federal

Art. 164...

(...)

§ 3º As disponibilidades de caixa da União serão depositadas no banco central; as dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e dos órgãos ou entidades do Poder Público e das empresas por ele controladas, em instituições financeiras oficiais, ressalvados os casos previstos em lei. (grifado)

Decreto 93.872/1986:

Art. 1º A realização da receita e da despesa da União far-se-á por via bancária, em estrita observância ao princípio de unidade de caixa (Lei nº 4.320/64, art. 56 e Decreto-lei nº 200/67, art. 74).

Art. 2º A arrecadação de todas as receitas da União far-se-á na forma disciplinada pelo Ministério da Fazenda, devendo o seu produto ser obrigatoriamente recolhido à conta do Tesouro Nacional no Banco do Brasil S.A. (Decreto-lei nº 1.755/79, art. 1º). (grifado)

Ressalte-se que tal recolhimento não implica em desvinculação de recursos, uma vez que, segundo a LRF:

Art. 8º ...

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.

Quanto à submissão ao regime de contingenciamento ou não, isso dependeria de medidas adicionais entre as entidades e o Ministério da Fazenda.

Ainda no âmbito jurídico, seria importante rediscutir a questão da supervisão ministerial⁵², incluindo suas responsabilidades e limites, e da aplicação da LRF a estas entidades⁵³, aspectos que não estão no escopo central deste trabalho.

Se não deveria haver empasses jurídicos, podem haver dificuldades operacionais.

Neste caso, seriam necessárias medidas acessórias complementares. A principal delas seria a incorporação da execução orçamentária e financeira, e, por consequência, da contabilidade, desses CFP ao sistema Siafi⁵⁴.

Em todos os casos, os custos devem ser sempre considerados. Conforme já frisado, os orçamentos dos diversos CFP entre si são muito díspares. Alguns tem arrecadação expressiva e, poderiam arcar diretamente com as medidas, outros nem

⁵² O que poderia ocorrer por meio de uma Lei Orgânica própria para o conjunto dos CFP ou pela reorganização administrativa do Poder Executivo, de quem todos são, em última instância, subordinados.

⁵³ O que implicaria rever a consulta objeto do Acórdão 341/2004 – TCU – Plenário, anteriormente citado.

⁵⁴ O uso do sistema Siafi pelos CFP não é propriamente novo, uma vez que o Conselho Regional de Contabilidade do Distrito Federal (CRC-DF) já o utilizou no fim da década de 90.

tanto. Uma sugestão, fora do escopo deste trabalho, mas que poderia ser estudada seria a desregulamentação⁵⁵ ou a criação de uma agência reguladora de profissões (uma autarquia, portanto) para fundir diversas dessas entidades.

A sugestão *second best* seria imediato recolhimento de todos os recursos para a CTU, por meio de Guias de Recolhimento da União (GRU). Uma vez arrecadados, os recursos seriam transferidos, por intermédio de Ordens Bancárias (OB), a cada conselho federal, que posteriormente distribuiria para seus regionais, ou para cada um deles diretamente.

A inclusão dos valores na CTU possibilitaria a criação de uma unidade orçamentária (UO) “virtual” na LOA. Este tipo de solução já existe e é utilizado para vários casos, tais como as UOs de código 73000 - Transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios⁵⁶. Essas UOs permitem a inclusão de valores na LOA que serão transferidos, por exemplo, para outras esferas de governo, algo de alguma similaridade com o que se propõe aqui. Sob certo sentido, isso implicaria dizer que os valores passariam a integrar o orçamento, ainda que a execução orçamentária da despesa não esteja contemplada.

⁵⁵ Conforme já comentado, o STF “desregulamentou” a profissão de músico ao reconhecer em sede de repercussão geral que é incompatível com a Constituição Federal a exigência de inscrição na OMB, bem como de pagamento de anuidade, para o exercício daquela profissão (Recurso Extraordinário - RE 795467). Por outro lado, o mercado extinguiu a profissão de economista doméstico, dado que, atualmente não há oferta de cursos na área em nenhuma instituição de ensino. Conforme informado pelo conselho da profissão, não existe perspectiva de novos registros, novas arrecadações, além de ser a inadimplência elevada. Atualmente existem 1452 inscritos no país, sendo 833 registros inadimplentes e 244 registros cancelado. As receitas provem de 470 registros adimplentes (Acórdão 1.846/2017-TCU-Plenário).

⁵⁶ Conforme Portaria nº 23/2017 do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão (Manual Técnico de Orçamento – MTO). São as seguintes UOs: 73101 - Recursos sob Supervisão do Ministério da Fazenda, 73104 Recursos sob Supervisão do Ministério de Minas e Energia, 73107 - Recursos sob Supervisão do Ministério da Educação, 73108 - Transferências Constitucionais - Recursos sob Supervisão do Ministério da Fazenda, 73109 - Recursos Sob Supervisão do Ministério do Esporte, 73111 - Recursos sob Supervisão do Ministério do Meio Ambiente, 73113 - Recursos sob Supervisão do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão, 73114 - Transferências Constitucionais - Recursos sob Supervisão do Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão e 73901 - Fundo Constitucional do Distrito Federal – FCDF.

Uma terceira sugestão, antes da implementação de qualquer uma das duas anteriores, seria a criação de demonstrativo adicional à LDO ou ao PLOA, à semelhança daquele a que se refere o art. 165, § 6^o⁵⁷, da Constituição Federal, o chamado Demonstrativo das Renúncias de Receitas (DRR), para transparecer informações sobre o conjunto dos CFP. Neste caso, as informações sobre os orçamentos seriam consolidadas pelos conselhos federais, ou pelos ministérios supervisores, no caso de este tratamento ser revisto, e encaminhadas ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

Quanto ao caso Confea-ARTs-Mútua, a taxa em comento deveria ser necessariamente recolhida aos cofres da União. A expressiva materialidade dos recursos foi ressaltada na seção própria, com superávits anuais de R\$ 120 milhões e um saldo de disponibilidades financeiras de R\$ 760 milhões.

O caso dos recursos das ARTs é de “orçamento paralelo” que deveria constar da LOA, em conjunto com as entidades do Sistema Confea-Crea, mas que, por disposição legal expressa, para o Confea, e tácita, para as taxas, e também por alguma conveniência, não estão.

A solução *first best* para o caso é a simples inclusão da taxa (receita pública) e do Confea (autarquia pública) na LOA, pelos mesmos motivos pelo qual os CFP deveriam compor o orçamento público. Ainda que, em cenários alternativos, fosse entendido que os CFP não deveriam constar da LOA, ao menos os recursos da ART deveriam compô-la.

Considerações quanto à desvinculação de recursos e ao contingenciamento seriam as mesmas aplicáveis aos CFP.

⁵⁷ Art. 165 (...) § 6º - O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

A solução *second best* seria, ao menos, a arrecadação de todas as taxas ART por GRU, o que possibilitaria o ingresso dos valores na CTU, e, por conseguinte, a criação de uma UO “virtual” na LOA que transpareceria os valores arrecadados.

Outrossim, uma terceira sugestão, antes da implementação de qualquer uma das duas anteriores, seria a criação de demonstrativo adicional à LDO ou ao PLOA, à semelhança daquele a que se refere o art. 165, § 6º, da Constituição Federal, para transparecer informações sobre os valores das taxas.

Por fim, sob o ponto de vista legal, a Mútua é uma associação privada criada pelo Confea a partir de autorização legal contida Lei 6.496/1977. Trata-se de modelagem heterodoxa que permite a transferência de valores arrecadados a título de taxas para uma entidade privada utilizar em benefício privado.

Além de a situação sugerir inconstitucionalidade, cujo tratamento deveria ser dado Poder Executivo Federal ou pelo Ministério Público Federal, mas que não se enquadram ao escopo deste trabalho, os recursos das disponibilidades deveriam ser desvinculados, por lei, e transferidos à União.

3.3.2. Serviços Sociais Autônomos (SSA)

Foi destacado que os orçamentos, em conjunto, dos SSA é registra valores expressivos da ordem de R\$ 32 bilhões (para o exercício de 2017), com um saldo de disponibilidades financeiras de R\$ 17 bilhões (ao fim do exercício de 2014). O orçamento de várias entidades do Sistema S é superior ao de diversos ministérios, autarquias e fundações públicas.

Sob o ponto de vista da natureza da receita, as contribuições a que se referem os artigos 149 e 240 da Constituição Federal são recursos públicos de pagamento compulsório e que compõem a carga tributária nacional de modo expressivo. Os recursos, portanto, deveriam integrar a LOA.

Pela ótica institucional, no entanto, a questão merece refinamento. A Constituição Federal determina que órgãos e entidades da administração direta e indireta (autarquias, fundações, empresas públicas e sociedades de economia mista) integrem a LOA. A Carta Magna, contudo, nada dispõe sobre entes de colaboração paraestatal, caso do Sistema S, integrarem a referida lei, ainda que arrecadem recursos parafiscais. Assim, não há amparo constitucional para obrigar as entidades a compor a LOA, mas existe suporte hermenêutico para que os recursos que elas arrecadam componham.

O caso dos SSA é, portanto, de “orçamento paralelo” cujas receitas de contribuições deveriam estar contempladas na LOA. Esta é a melhor hermenêutica da Constituição Federal de 1988. Aparentemente, no entanto, a não inclusão dos recursos na LOA se deve a um suposto equívoco de interpretação devido ao fato de as entidades não estarem sujeitas a esta obrigação. As legislações constitutivas dessas entidades tampouco as obrigam a integrar processo orçamentário federal.

Há, também, outras explicações de natureza diversa, incluindo conveniências e *lobbies*. Trata-se, portanto, de uma prática cultural que parece ter sido herdada da época dos múltiplos orçamentos, além de ser sugestivo de inconstitucionalidade.

A solução *first best* para o caso é a simples inclusão das contribuições (receitas públicas) na LOA, sem, contudo, incluir as entidades. Isso seria operacionalizado mediante a arrecadação de todas as contribuições por GRU, o que possibilitaria o ingresso dos valores na Conta Única do Tesouro Nacional. Esta medida possibilitaria a criação de uma unidade orçamentária (UO) “virtual” na LOA que permitiria transparecer os valores arrecadados.

A medida é completamente factível devido ao fato de a arrecadação dos recursos parafiscais do “Sistema S” ser realizada pela Receita Federal do Brasil

(RFB), conforme já frisado. Os valores são, portanto, conhecidos e estão, de certo modo, sob administração federal. Restaria, no entanto, tratar o caso específico da arrecadação direta realizada pelo Sesi, já abordado nas seções anteriores, sugestiva de inconstitucionalidade.

Considerações quanto à desvinculação de recursos⁵⁸ e ao contingenciamento seriam as mesmas aplicáveis aos CFP.

A solução *second best* seria a criação de demonstrativo adicional à LDO ou ao PLOA, à semelhança daquele a que se refere o art. 165, § 6º, da Constituição Federal (DRR), para transparecer informações sobre o conjunto dos SSA. Neste caso, as informações sobre os orçamentos seriam consolidadas pelos ministérios supervisores e encaminhadas ao Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão.

Essa medida atenderia aos princípios orçamentários da universalidade, da unidade e da unidade de tesouraria e ainda às prescrições do FMI. Isso poderia constar das LDOs e, no futuro, da nova Lei de Finanças Públicas.

Assim, o terceiro e último objetivo desta seção encontra-se atendido.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado brasileiro, principalmente na esfera federal, ainda possui um conjunto expressivo de recursos públicos e entidades de natureza pública ou semipública completamente excluídos do processo orçamentário amplo, cujo tratamento dado, mesmo hoje em dia, conflita com as prescrições contidas na Constituição Federal e

⁵⁸ O ex-Ministro da Fazenda Joaquim Levy chegou a anunciar em 2015 a redução de 30% nos recursos destinados ao Sistema S, que seriam direcionados à cobertura do déficit previdenciário. Na ocasião, os empresários ameaçaram “ir para a guerra” e a medida nunca foi implementada <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,projeto-no-congresso-quer-transparencia-nas-contas-do-sistema-s,70002043449>, acesso em 12/4/2018). Está em tramitação no Senado Federal o Projeto de Lei do Senado nº 386, de autoria do Senador Ataídes Oliveira (PSDB/TO) que estabelece que parte dos recursos destinados ao Sistema “S” serão alocados para financiar a seguridade social.

nos princípios orçamentários e também com os *benchmarks* internacionais. Essa situação compromete a transparência orçamentária e fiscal.

Uma vez que estão à margem do processo orçamentário constitucional, os casos de recursos parafiscais e extraorçamentários ainda persistentes foram, para fins deste trabalho, denominados “orçamentos paralelos”.

O objetivo geral desta monografia era, portanto, demonstrar como o não cumprimento das prescrições contidas nas normas nacionais e nos *benchmarks* internacionais gerava tais casos. Eram três os objetivos específicos: a) mapear e identificar “orçamentos paralelos” federais, b) selecionar e dimensionar casos relevantes e c) apresentar propostas para aprimorar a transparência desses recursos.

A hipótese era de que o modelo brasileiro de estruturação e organização do processo orçamentário ainda permite que certas informações importantes consideradas extraorçamentárias ou parafiscais estão pouco transparecidas.

A partir de um conjunto de referenciais teóricos, jurídicos e analíticos, utilizados para compreensão da forma de estruturação, organização e transparência das leis orçamentárias anuais brasileiras, foram comparadas informações constantes de diversas fontes oficiais, citadas da seção 3.1, e identificados casos relevantes de recursos (pela perspectiva da natureza da receita arrecadada) e entidades (sob a ótica da instituição que os arrecada) fora do processo orçamentário abrangente.

As análises efetuadas permitiram concluir que, de fato, o modelo orçamentário brasileiro ainda permite a existência de “orçamentos paralelos” que “(...) devem ser incorporados ao processo orçamentário para que se possa obter uma visão abrangente do grau de compatibilidade das fontes de recursos e gastos planejados com as declarações e compromissos de política mais amplos levados a público pelo governo” (CTF 2007). Há, portanto, déficit de transparência oriunda de alta opacidade.

Foram selecionados para tratamento os casos das entidades Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP) e Serviços Sociais Autônomos (SSA) e das taxas e contribuições que estas arrecadam. São casos de considerável e/ou elevada materialidade e relevância e baixa transparência. Os CFP arrecadam anualmente em torno de R\$ 3 bilhões, com saldo de disponibilidades financeiras de cerca de R\$ 1 bilhão. O orçamento das entidades do SSA alcançou R\$ 32 bilhões em 2017, com um saldo de disponibilidades financeiras de R\$ 17 bilhões. O orçamento de várias entidades dos CFP e do Sistema S é superior ao de diversos ministérios, autarquias e fundações públicas.

Para o caso dos CFP, quer pela ótica da receita arrecadada, quer pela perspectiva institucional, tanto os recursos quanto as entidades deveriam estar contempladas nas LOA. Esta é a melhor hermenêutica da Constituição Federal de 1988. O principal óbice à não inclusão dos CFP à LOA é o dispositivo que os exclui de forma expressa e que vem sendo constantemente replicado em todas as LDO. Trata-se, portanto, de uma disposição legal que parece ter sido herdada da época dos múltiplos orçamentos, além de ser sugestivo de inconstitucionalidade.

Ao se examinar o caso dos CFP, foi destacado o tema das taxas ARTs e da associação privada denominada Mútua. Essas taxas são arrecadadas ao sistema Confea-Crea e parcela delas é posteriormente transferida à referida associação, para utilização em fins estritamente privados. A associação possui entesouradas disponibilidades financeiras de R\$ 760 milhões. Os recursos da ART deveriam constar da LOA.

Para o caso dos SSA, as contribuições que arrecadam são de natureza orçamentária e deveriam estar contempladas nas LOA. Contudo, não há amparo constitucional para obrigar os entes de colaboração, os SSA, a integrem a referida

lei. As entidades, portanto, não devem constar da LOA, mas os recursos que elas arrecadam deveriam. Esta é a melhor hermenêutica para o caso.

Os motivos para a não inclusão dos recursos na LOA variam de interpretações legais parciais ou equivocadas, ausência de disposição legal expressa, conveniências e *lobbies*. Trata-se, portanto, de outra prática cultural que parece ter sido herdada da época dos múltiplos orçamentos, além de ser igualmente sugestivo de inconstitucionalidade.

As soluções para aprimoramento do arcabouço orçamentário foram apresentadas em duas perspectivas: a) naquela que seria a solução definitiva e correta idealmente (*first best*), no sentido de promover a transparência pelo meio apropriado para caso (se por intermédio do orçamento público ou de demonstrativo à parte); e/ou b) naquela que seria uma solução alternativa e provisória (*second best*), ainda que não completamente correta, mas que, ao menos, retiraria a situação da inércia existente.

A sugestão *first best* para aprimoramento do arcabouço orçamentário dos CFP é a imediata inclusão dessas entidades na LOA, uma vez que não existem óbices jurídicos. Isso implicaria igualmente sua inclusão na Conta Única do Tesouro Nacional. No curto prazo, isso seria processado mediante disposição expressa da LDO sobre a inclusão na LOA. No futuro, a nova Lei de Finanças Públicas (substitutiva da Lei 4.320/1964) deveria igualmente dispor sobre o tema.

A sugestão *second best*, provisória até a completa inclusão no orçamento, para o caso destas entidades, inclui o imediato recolhimento dos recursos à CTU e a criação de uma unidade orçamentária (UO) “virtual” na LOA. Sob certo sentido, isso implicaria dizer que os valores passariam a integrar o orçamento, ainda que a execução orçamentária da despesa não esteja contemplada.

As soluções apresentadas atenderiam também o caso das taxas ART.

Para o caso dos SSA, a mesma solução *second best* dada para os CFP seria a *first best* para essas entidades. Neste caso, destaca-se que a medida é completamente factível devido ao fato de a arrecadação dos recursos parafiscais do “Sistema S” ser realizada pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Em ambos os casos, uma sugestão provisória seria a criação de demonstrativo adicional à LDO ou ao PLOA, à semelhança daquele a que se refere o art. 165, § 6º, da Constituição Federal, o Demonstrativo das Renúncias de Receitas (DRR), para, ao menos, incorporá-los ao processo orçamentário.

As medidas propostas atenderiam às prescrições das normas nacionais e aos *benchmarks* internacionais, inclusive poderiam compor os relatórios e estatísticas fiscais. No curto prazo, deveriam constar das LDOs e, no futuro, da nova Lei de Finanças Públicas. Em quaisquer circunstâncias, não implicam necessária e automaticamente em desvinculação de recursos e/ou contingenciamento.

Além dos aprimoramentos no arcabouço orçamentário, seriam necessários outros no arcabouço institucional, tais como a rediscussão sobre a questão da supervisão ministerial – problema de governança – e sobre a aplicação da LRF aos CFP, a necessidade de incorporação da execução orçamentária e financeira por completo, e, por consequência, também da contabilidade, dessas entidades ao sistema Siafi e até mesmo a criação de uma agência reguladora de profissões (de natureza autárquica) para fundir diversas dessas entidades cuja arrecadação não seja tão expressiva. Há, ainda, práticas sugestivas de inconstitucionalidade em ambos os casos selecionados.

Por fim, é surpreendente saber que, passados 30 anos da promulgação da Constituição Federal de 1988 e de toda reformulação no campo das finanças públicas

ocorrida nas décadas de 80 e 90, ainda há recursos públicos de natureza coercitiva cuja gestão permanece distante das boas práticas de transparência fiscal e orçamentária e da conseqüente falta de controle político, social e de responsabilização mais ampla.

5. REFERÊNCIAS

BUCHANAN, James & TULLOCK, Gordon. **The Calculus of Consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**. The Collected Works of James M. Buchanan, Vol. 3. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

BRASIL. Constituição Federal de 1988.

———. Decreto nº 57.375, de 1965 (Regulamento do Sesi).

———. Decreto nº 74.000, de 1974 (Vinculação de entidades).

———. Decreto nº 93.872, de 1986 (Unificação de recursos de caixa).

———. Decreto nº 99.570, de 1990 (Decreto de criação do Sebrae).

———. Decreto nº 715, de 1992, com redação dada pelo Decreto nº 9.029, de 2017.

———. Decreto nº 9.022, de 2017 (Fundos do setor elétrico).

———. Decreto-lei nº 4.048, de 1942 (Decreto de criação do Senai).

———. Decreto-lei nº 6.246, de 1944 (Sistema de cobrança do Senai).

———. Decreto-lei nº 8.621, de 1946 (Decreto de criação do Senac)

———. Decreto-lei nº 9.403, de 1946 (Decreto de criação do Sesi).

———. Decreto-lei nº 9.853, de 1946 (Decreto de criação Sesc).

———. Decreto-lei nº 200, de 1967 (Organização da administração pública).

———. Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de responsabilidade fiscal – LRF).

———. Lei Federal nº 4.320, de 1964.

———. Lei Federal nº 4.324, de 1964 (Lei do Conselho Federal de Odontologia)

———. Lei Federal nº 5.905, de 1973 (Lei do Conselho Federal de Enfermagem).

- . Lei Federal nº 6.496, de 1977 (Criação da taxa ART).
- . Lei Federal nº 6.530, de 1978 (Lei do Conselho Federal de Corretores de Imóveis).
- . Lei Federal nº 6.583, de 1978 (Lei do Conselho Federal de Nutrição).
- . Lei Federal nº 6.830, de 1980 (Lei de execução fiscal).
- . Lei Federal nº 8.029, de 1990.
- . Lei Federal nº 8.036, de 1990.
- . Lei Federal nº 8.246, de 1991 (Lei de criação da Associação das Pioneiras Sociais).
- . Lei Federal nº 8.315, de 1991 (Lei de criação do Senar).
- . Lei Federal nº 8.443, de 1992 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União).
- . Lei Federal nº 8.666, de 1993 (Lei de licitações).
- . Lei Federal nº 8.706, de 1993 (Lei de criação do Sest e do Senat).
- . Lei Federal nº 9.472, de 1997 (Lei de criação da Agência Nacional de Telecomunicações).
- . Lei Federal nº 9.427, de 1996 (Lei de criação da Agência Nacional de Energia Elétrica).
- . Lei Federal nº 10.668, de 2003 (Lei de criação da Agência de Promoção de Exportações do Brasil).
- . Lei Federal nº 11.080, de 2015 (Lei de criação da Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial).
- . Lei Federal nº 12.527, de 2011 (Lei de acesso à informação).
- . Lei Federal nº 13.360, de 2016
- . Lei Federal nº 13.080, de 2015 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2015).
- . Lei Federal nº 13.242, de 2015 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2016).

———. Lei Federal nº 13.473, de 2017 (Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2018).

———. Medida Provisória nº 1.715, de 1998 (Lei de criação da SESCOOP).

———. Conselho Federal de Engenharia, Arquitetura e Agronomia. Resolução 252, de 17 de dezembro de 1977.

———. Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário. Gabinete do Ministro. Portaria nº 349, de 28 de dezembro de 2016 (aprova orçamento do Serviço Social da Indústria para o exercício de 2017).

———. Ministério do Desenvolvimento Social e Agrário. Gabinete do Ministro. Portaria nº 351, de 28 de dezembro de 2016 (aprova orçamento do Serviço Social do Comércio para o exercício de 2017).

———. Ministério do Trabalho. Gabinete do Ministro. Portaria nº 1.465, de 30 de dezembro de 2016 (aprova orçamento do Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte para o exercício de 2017).

———. Ministério do Trabalho. Gabinete do Ministro. Portaria nº 1.466, de 30 de dezembro de 2016 (aprova orçamento do Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo para o exercício de 2017).

———. Ministério do Trabalho. Gabinete do Ministro. Portaria nº 1.467, de 30 de dezembro de 2016 (aprova orçamento do Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial para o exercício de 2017).

———. Ministério do Trabalho. Gabinete do Ministro. Portaria nº 1.468, de 30 de dezembro de 2016 (aprova orçamento do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural para o exercício de 2017).

———. Ministério do Trabalho. Gabinete do Ministro. Portaria nº 1.469, de 30 de dezembro de 2016 (aprova orçamento do Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial para o exercício de 2017).

———. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2016 - Análise por Tributos e Base de Incidência**. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (Cetad). Brasília: 2017. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>.

Acesso em 1/4/2018.

———. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Ementário da Receita Orçamentária**. Brasília: 2ª ed., 2017. Disponível em <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/-/ementario-da-receita-orcamentaria>. Acesso

em 1/4/2018.

———. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Estatísticas Fiscais**. Brasília: 2015.

———. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 2, de 22 de dezembro de 2016**. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – Procedimentos Contábeis Orçamentários. Brasília: 7ª ed.

———. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Relatório Final do Grupo de Trabalho da Dívida Pública**. Brasília: 2016.

———. Ministério do Planejamento, Desenvolvimento e Gestão. **Portaria nº 23, de 4 de maio de 2017**. Manual Técnico de Orçamento (MTO). Brasília: 2018.

———. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. **Prestação de Contas do Presidente da República**. Brasília: 2016.

———. Secretaria de Governo. Portaria nº 1, de 30 de janeiro de 2017 (aprova orçamento do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas para o exercício de 2017).

———. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) 748.445-SC**

———. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 1.717-6 DF.**

———. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3.026-DF.**

———. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 3.660-MS.**

———. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança (MS) 20.976-3.**

———. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 795.467**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.886/2010 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.666/2012 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1.853/2013 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.079/2015 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 2.836/2015 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 96/2016 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 699/2016 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 1.846/2017 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Acórdão 711/2018 - Plenário.**

———. Tribunal de Contas da União. **Relatório e Pareceres Prévios sobre as Contas do Governo da República.** Exercício 2016. Brasília: 2017.

CAVALCANTI, Roberto J. **Transparência do orçamento público brasileiro: exame dos documentos orçamentários da União e uma proposta de estrutura para o Orçamento-Cidadão.** Em 2º Prêmio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) de monografias. Brasília: 2008.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). **Avaliação da Transparência Fiscal**. IMF Country Report nº 17/104. Janeiro de 2017. Disponível em: < <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/Relat%C3%B3rio+de+transpar%C3%Aancia+-+Portugu%C3%AAs/39be20dd-3846-4f8b-9dd4-429a207b8b68>>. Acesso em: 9/4/2018.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). **Manual de Transparência Fiscal (2007)**. Disponível em: < <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em: 20/3/2018.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). **Manual de Transparência Fiscal (2014)**. Disponível em: < <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>>. Acesso em: 20/3/2018.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2001.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. São Paulo: Atlas, 2010.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Claudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 3ª edição revista e atualizada. Rio de Janeiro: Campus, 2008.

MEIRELLES, Hely L. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo, Malheiros Editores, 2005. 30ª ed.

MENDONÇA, Helder F. & DE DEUS, Joseph D. B. **Transparência Fiscal a partir do Erro de Previsão do Balanço Orçamentário: uma análise para o caso brasileiro**. Monografia premiada em 2º lugar no XXII Prêmio Tesouro Nacional 2017. Disponível em < <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/pesquisas-e-premios/viviane-2017/xxii-premio-tesouro-nacional-2017/2o-lugar-helder-ferreira-de-mendonca-007.pdf>>. Acesso em 9/4/2018.

MÚTUA DE ASSISTÊNCIA DOS PROFISSIONAIS DA ENGENHARIA, ARQUITETURA E AGRONOMIA. Demonstrações Contábeis dos Exercícios de 2014 a 2016.

NUNES, Edson de Oliveira. **A gramática política do Brasil**: clientelismo e insulamento burocrático. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora, 1997.

ROBINSON, Marc. **Accrual Budgeting and Fiscal Policy**. Washington: International Monetary Fund. IMF Working Paper, WP/09/84, 2009.

VIEIRA, Laércio M. **Empresas Estatais e Transparência Orçamentária: casos de informação Parafiscal e Extraorçamentária**. Em VII Prêmio SOF (Secretaria do Orçamento Federal) de Monografias. Brasília: 2014.

SILVA, Welder L. C. **A transparência na execução das despesas na Marinha do Brasil: um estudo de caso sobre a gestão de municciamento e a caixa de economias, entre 2008 e 2010**. Monografia. Brasília: Escola de Administração Fazendária, 2012.

APÊNDICES

A. Receitas dos Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP)

Profissão, Conselhos e Forma de Partição dos Recursos ¹	2015		2016	
	Receita		Receita	
	Total ²	Transferida ²	Total ²	Transferida ²
Medicina	324.518.894,15		363.628.648,06	
CFM (1/3)	115.711.358,12	102.845.502,82	131.206.468,10	114.476.596,10
CRM (2/3)	208.807.536,03		232.422.179,96	
Engenharia	836.454.711,04		918.095.901,95	
CONFEA (15%) ³	153.393.027,64	120.540.297,07	174.757.422,37	131.177.378,75
CREA (85%)	683.061.683,40		743.338.479,58	
Enfermagem	316.031.133,96		359.382.617,44	
COFEN (1/4)	85.408.078,92	76.874.351,68	97.514.565,04	87.289.350,80
COREN (3/4)	230.623.055,04		261.868.052,40	
Contabilidade	253.919.455,79		257.201.571,90	
CFC (1/5)	61.729.550,11	48.047.476,42	64.188.614,86	48.253.239,26
CRC (4/5)	192.189.905,68		193.012.957,04	
Farmácia	204.691.706,34		230.255.296,28	
CFF (1/4)	53.780.808,87	50.303.632,49	61.411.658,81	56.281.212,49
CRF (3/4)	150.910.897,47		168.843.637,47	
Corretores de Imóveis	186.507.269,45		180.492.783,30	
COFECI (20%)*	39.318.281,65	36.797.246,95	37.243.255,74	35.812.381,89
CRECI (80%)	147.188.987,80		143.249.527,56	
Odontologia	119.925.952,39		134.964.105,35	
CFO (1/3)	40.797.451,91	38.973.739,04	45.904.775,48	43.865.043,07
CRO (2/3)	79.128.500,48		89.059.329,87	
Administração	108.719.608,53		110.158.941,85	
CFA (20%)	28.023.289,77	20.174.079,69	24.354.903,89	21.451.009,49
CRA (80%)	80.696.318,76		85.804.037,96	
Psicologia	73.537.816,20		82.849.374,77	
CFP (1/3)	25.455.792,80	23.682.190,63	28.810.753,16	26.616.037,51
CRP (2/3)	48.082.023,40		54.038.621,61	
Química	132.074.798,51		143.581.267,98	
CFQ (1/4)	63.493.196,57	22.860.533,98	68.928.897,36	24.884.123,54
CRQ (3/4)	68.581.601,94		74.652.370,62	
Medicina Veterinária	97.584.780,29		109.868.832,06	
CFMV (1/4)	26.117.489,39	23.822.430,30	30.992.055,57	26.292.258,83
CRMV (3/4)	71.467.290,90		78.876.776,49	
TOTAL	2.653.966.126,64		2.890.479.340,94	

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos relatórios de gestão disponíveis em www.tcu.gov.br, acesso em 28/3/2018.

Notas: (1) À frente de cada conselho consta a proporção a que cada conselho federal e os respectivos conselhos regionais têm direito do total da arrecadação (ex.: CFM tem direito a 1/3 e os CRMs têm direito a 2/3 dos valores arrecadados das contribuições). Esta informação foi extraída de cada uma das legislações elencadas no Acórdão 2.666/2012-TCU-Plenário. (2) Os valores da receita total e de transferências recebidas (pelo conselho federal advinda dos conselhos regionais) foram extraídos dos balanços orçamentários de cada conselho federal. Os valores das receitas totais dos conselhos regionais são estimativas (*proxies*) derivadas a partir do critério abaixo especificado:

Fórmula de cálculo: $RTotcr = (RTransfcf / Propor) - Rtransfcf$, onde RTotcr: valor da receita total do conselho regional, RTransfcf: valor da receita recebida por transferências pelo conselho federal dividido pelo valor a que cada conselho federal tem direito subtraído do próprio valor recebido de modo a evitar a dupla contagem. Exemplo: o Confea recebeu R\$ 120.540.297,07 a título de receita transferida pelos

conselhos regionais; ao aplicar a fórmula, considerando que o valor se refere a apenas 15% da arrecadação, conclui-se que 85% foram arrecadados pelos Crea, resultando no valor indicado na tabela (3) Nas receitas totais do Confea constam os valores arrecadados a título de Taxa de Anotação Técnica (ART). Nas receitas totais dos Crea's consta apenas os valores das contribuições.

B. Superávit Orçamentário e Disponibilidades Financeiras dos Conselhos de Fiscalização Profissional (CFP)

	2015		2016		
	Resultado	Resultado	Disponibilidade		
	Superávit	Superávit	Líquida A = B - C	Bruta B	Passivos C
Medicina					
CFM	14.078.009,65	13.206.841,92	98.853.246,08	113.083.794,60	14.230.548,52
CRM-SP	11.031.308,07	22.518.466,50	25.244.228,62	43.861.517,68	18.617.289,06
Engenharia					
CONFEA	38.212.235,41	68.565.297,46	305.818.901,49	317.404.053,17	11.585.151,68
CREA-SP	20.584.382,35	131.326.607,55	39.011.090,06	62.090.693,51	23.079.603,45
Enfermagem					
COFEN	17.219.668,32	-11.358.215,18	57.577.717,82	62.681.360,91	5.103.643,09
COREN-SP	60.628.117,45	38.688.134,05	7.331.911,39	17.375.475,73	10.043.564,34
Contabilidade					
CFC	11.725.499,73	13.173.083,20	57.146.939,73	62.048.570,04	4.901.630,31
CRC-SP	2.457.211,32	13.293.756,05	16.901.329,80	29.948.939,27	13.047.609,47
Farmácia					
CFF	10.221.825,00	14.332.748,20	31.385.098,83	31.882.455,83	497.357,00
CRF-SP	4.541.622,16	62.017.110,64	15.648.973,52	16.520.280,24	871.306,72
Corretores de Imóveis					
COFECI	4.103.221,64	5.353.708,57	2.031.409,42	5.801.177,00	3.769.767,58
CRECI-SP	50.965.006,83	19.789.201,67	60.195.232,10	71.996.796,35	11.801.564,25
Odontologia					
CFO	6.877.706,13	11.923.143,98	10.647.922,00	13.637.084,23	2.989.162,23
CRO-SP	49.217.453,70	49.160.308,43	-8.010.227,87	306.564,85	8.316.792,72
Administração					
CFA	-341.519,18	2.703.093,65	20.121.337,76	21.509.184,28	1.387.846,52
CRA-SP	11.431.424,15	3.636.449,10	26.036.286,55	29.551.582,52	3.515.295,97
Química					
CFQ	14.617.923,13	62.364.111,26	407.540.486,23	420.595.926,70	13.055.440,47
CRQ-SP	29.306.006,73	-50.081,04	20.008.905,39	23.762.376,82	3.753.471,43
Medicina Veterinária					
CFMV	5.701.895,61	6.141.513,56	22.422.465,60	23.004.061,74	581.596,14
CRMV-SP	5.507.022,95	8.564.265,03	7.241.663,05	8.706.917,65	1.465.254,60
TOTAL FEDERAIS	122.416.465,44	186.405.326,62	1.013.545.524,96	1.071.647.668,50	58.102.143,54
TOTAL SP	245.669.555,71	348.944.217,98	209.609.392,61	304.121.144,62	94.511.752,01

Fonte: elaborado pelo autor a partir dos relatórios de gestão disponíveis em www.tcu.gov.br, acesso em 28/3/2018.

C. - Memória de Extração de Tabelas no Tesouro Gerencial

Para Figura 9

Para exercício financeiro 2016, Tesouro Gerencial, item de informação “RECEITA ARRECADADA”, filtro “orçamento fiscal e da seguridade social”, mês “12”, apenas autarquias e fundações.

Para Tabela 8

Para exercício financeiro 2016, Tesouro Gerencial, item de informação “DESP ORC EXEC”, que contém valores de dotação da despesa e despesa liquidada, filtro “orçamento fiscal e da seguridade social”, mês “12”, órgãos da UGE (unidade gestora executora).