



Ementa de Parecer em Consulta – Tribunal Pleno

Processo n.: **836946**

Natureza: Consulta

Procedência: Câmara Municipal de Oliveira

Consulente: Paulo Sérgio da Silva, Presidente

Relator: Conselheiro em exercício Gilberto Diniz

Sessão: 15/05/2013

Decisão unânime

**EMENTA:** CONSULTA – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE TERCEIROS, PESSOA FÍSICA, SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO – CONTRIBUINTE INDIVIDUAL – TERCEIRIZAÇÃO LÍCITA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA A CARGO DO CONTRATANTE, NÃO RELACIONADA A PAGAMENTO DE PESSOAL – COTA PATRONAL DE 20% INCIDENTE SOBRE O VALOR BRUTO DO CONTRATO – CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL: 3.3.90.47 - OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E CONTRIBUTIVAS. Responde-se negativamente ao Consulente, porque deve ser utilizado o código estruturado 3.3.90.47 - Obrigações Tributárias e Contributivas, e não o código 3.3.20.13, para classificação e registro da cota patronal devida ao INSS, de responsabilidade da Administração Pública, incidente sobre o valor bruto do contrato de prestação de serviços por terceiros – pessoa física, sem vínculo empregatício, e desde que essa contratação se enquadre como terceirização lícita.

**NOTAS TAQUIGRÁFICAS**  
**(Conforme arquivo constante do SGAP)**

Sessão do dia: 15/05/13

Procuradora presente à Sessão: Sara Meinberg

CONSELHEIRO EM EXERCÍCIO GILBERTO DINIZ:

**I – RELATÓRIO**

Trata-se de Consulta subscrita pelo Sr. Paulo Sérgio da Silva, Presidente da Câmara Municipal de Oliveira, em que aduz e indaga o seguinte:

*“Quando realiza-se contratação de Serviços de Terceiros – Pessoa Física, retém o INSS do contratado, e, ao mesmo tempo a Câmara arca com a parte patronal. Para que o mesmo não entre no cálculo de Gastos com Pessoal, poderia criar uma dotação para a parte patronal?*

*Ao invés de ser lançado na rubrica 319013 (3 – Despesa Corrente, 1 – Pessoal e Encargos Sociais, 90 – Aplicações Diretas, 13 – Obrigações Patronais), poderia criar a rubrica 332013 (3 – Despesa Corrente, 3 – Outras Despesas Correntes, 20 – Transferências à União, 13 – Obrigações Patronais)?”*

O Exmo. Sr. Conselheiro Eduardo Carone Costa, então Relator, encaminhou o processo à consideração de Auditor, para parecer sobre a matéria, consoante despacho de fl. 03.

Na qualidade de Auditor, concluí, no mérito, para que se responda negativamente ao Consulente, nos termos do parecer exarado às fls. 05 a 11 dos autos.

É o relatório, no essencial.

**II – FUNDAMENTAÇÃO**

**2.1 - Preliminar**



Depois de examinados os pressupostos de admissibilidade da Consulta, verifico que a autoridade consulente tem legitimidade para elaborá-la, em consonância com o inciso I do art. 210 regimental, e que o assunto trata de matéria de competência deste Tribunal, restando preenchidos, portanto, os requisitos consignados no art. 212 da Resolução TC nº 12, de 2008 (RITCEMG).

Assim, voto, em preliminar, pelo conhecimento da Consulta, para responder, em tese, os questionamentos formulados.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Com o Relator.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

De acordo.

CONSELHEIRO CLÁUDIO TERRÃO:

De acordo.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

De acordo.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Também estou de acordo.

CONSELHEIRA PRESIDENTE ADRIENE ANDRADE:

Também estou de acordo.

APROVADA A PRELIMINAR, POR UNANIMIDADE.

CONSELHEIRO EM EXERCÍCIO GILBERTO DINIZ:

## **2.2 - Mérito**

Registro, por oportuno, que não constam, no acervo de consultas respondidas por este Tribunal, deliberações enfrentando questionamentos nos exatos termos ora suscitados.

No mérito, manifesto-me conforme meu parecer exarado às fls. 05 a 11 dos autos, em que atuei, também, como Auditor. Entendo que a dúvida do Consulente cinge-se em saber a codificação correta para registro contábil dos encargos sociais devidos ao INSS – Instituto Nacional do Seguro Social, pela Câmara de Vereadores, incidentes sobre o valor de contratação de Serviços de Terceiros – Pessoa Física, que não se enquadre como despesa com pessoal.

Lançadas essas balizas, inicialmente, é necessário diferenciar contrato de terceirização de mão-de-obra, relativo à substituição de servidor e empregado público, cujo valor deve ser contabilizado como “Outras Despesas de Pessoal”, nos termos do § 1º do art. 18 da Lei Complementar nº 101, de 2000, de contrato de prestação de serviços de terceiros – pessoa física, cujo valor não é classificável no grupo de natureza de despesa citado e, consequentemente, não integra o somatório dos gastos totais com pessoal do Poder ou órgão, a que se refere o art. 20 da mencionada Lei de Responsabilidade Fiscal.

É que o vocábulo “substituição” constante no aludido dispositivo legal refere-se à substituição de mão de obra reservada legalmente a servidor ou a empregado público, independentemente da existência ou não dos correspondentes cargos ou empregos no quadro de pessoal de determinada instituição ou órgão público.

Da leitura de precedentes deste Tribunal, sobretudo, as Consultas nº 442.370 e 624.786, infere-se que – mesmo em relação àquelas atividades passíveis, em princípio, de terceirização

– os valores dos contratos deverão ser computados para cálculo do gasto total com pessoal, na hipótese de conter atribuições correspondentes ou correlatas a cargo integrante do quadro efetivo de servidores ou empregados da Administração Pública. Isso porque se o ente federado optou pela criação de cargos ou empregos para o desenvolvimento de atividade-meio, como, *verbi gratia*, a de jardineiro ou a de motorista, a despesa decorrente de contrato de terceirização, em tal hipótese, deverá ser considerada no cômputo do gasto com pessoal.

De outro ângulo, não havendo na estrutura do órgão ou entidade cargos ou empregos com atribuições correlatas, os valores decorrentes de terceirização de mão de obra para o desempenho de atividades-meio não serão consideradas para efeito de apuração da despesa com pessoal, eis que, nesse caso, a terceirização é perfeitamente lícita.

Em verdade, os precedentes desta Corte sedimentaram o entendimento de que é lícita apenas a terceirização de mão de obra para o desempenho de atividades acessórias. No que tange às atividades-fim, a questão demanda regramento ainda mais rigoroso. Isso porque, independentemente da existência de cargos ou empregos que encerrem atividades juridicamente atribuídas a órgãos ou entidades, as atividades-fim, em nenhuma hipótese, serão passíveis de terceirização. E, se o forem, serão consideradas ilícitas as respectivas contratações, e as despesas delas decorrentes deverão ser lançadas no cômputo dos gastos com pessoal do respectivo órgão ou entidade.

É necessário, portanto, em primeiro plano, identificar, de forma precisa, a modalidade de contratação dos serviços para, então, definir a classificação contábil correta, não somente do valor dos serviços contratados, mas também dos encargos sociais dela decorrentes.

Com efeito, quando a Administração Pública contrata serviços de terceiros, pessoa física, de natureza eventual ou não e sem vínculo empregatício, tem que observar as hipóteses de retenção na fonte previstas na legislação federal previdenciária, em especial a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais da União.

É que, para os fins do Regulamento do INSS, conforme consta no *caput* do art. 3º da IN RFB nº 971, de 2009, combinado com o seu § 2º, os órgãos e entidades da Administração direta ou indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, até mesmo as entidades com personalidade jurídica de direito privado sob o controle do Poder Público e as fundações por ele mantidas, são considerados “Empresa”.

E, mais, são classificadas como segurados obrigatórios e segurados facultativos as pessoas naturais, na dicção do Código Civil brasileiro, ou pessoas físicas – nomenclatura popularmente adotada –, enquanto contribuintes do Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

Nos termos do art. 4º da IN RFB nº 971, de 2009, os segurados obrigatórios do RGPS estão divididos em cinco categorias: empregado, trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual e segurado especial.

A consulta em apreciação, como demonstrado no início, está voltada para o contribuinte individual, conforme definido no art. 9º da mencionada Instrução Normativa da Receita Federal, por enquadrar situação em que se verifica a prestação de serviços por pessoa física, sem vínculo empregatício, à Administração Pública.

Nesse particular, ao tomar serviços de um contribuinte individual, o órgão ou entidade pública deve descontar e recolher a contribuição do segurado, de acordo com o disposto no inciso III do art. 78 desse mesmo ato normativo.

O art. 65 da IN RFB nº 971, de 2009, por sua vez, estatui que a contribuição social previdenciária do contribuinte individual, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o limite máximo do salário-de-contribuição e o disposto no art. 66, é composta de onze por cento, em face da dedução prevista no § 1º, incidente sobre: 1) a

remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a empresa; 2) a retribuição do cooperado quando prestar serviços a empresas em geral e equiparados a empresa, por intermédio de cooperativa de trabalho; ou 3) a retribuição do cooperado quando prestar serviços à cooperativa de produção.

Além disso, a “Empresa” contratante, a teor do que dispõe expressamente o inciso III do art. 72 da IN RFB nº 971, de 2009, deverá recolher, ao INSS, o montante referente a vinte por cento do valor bruto dos serviços prestados, a título de cota patronal.

Verifica-se que não é de responsabilidade do contribuinte individual o recolhimento da parcela relativa aos vinte por cento, devendo o órgão ou entidade pública contratante atentar, no momento da contratação de serviços de terceiros – pessoas físicas, para a classificação e registro contábil da cota patronal respectiva em elemento de despesa específico, o que constitui o objeto específico desta consulta.

Portanto, no caso de um órgão ou entidade pública contratar pessoa física para prestar serviços sem vínculo empregatício, na condição de contribuinte individual, deverá reter onze por cento do valor bruto contratado e arcar com vinte por cento incidentes sobre essa mesma base de cálculo, a título de cota patronal.

Em se tratando, pois, de contratação de serviços de terceiros - pessoa física, sem vínculo empregatício, desde que considerada terceirização lícita, certamente, a codificação contábil para registro do valor devido, ao INSS, pelo contratante, a título de cota patronal, não deve ser a mesma utilizada para os encargos sociais considerados para aferição dos limites impostos pela Lei Complementar nº 101, de 2000, relativamente às despesas com pessoal.

Atualmente, a disciplina dos procedimentos contábeis a serem adotados no âmbito da Administração Pública extrapola a Lei nº 4.320, de 1964. Esse diploma legal, apesar de ainda ser o vetor de normas gerais de Direito Financeiro e de Contabilidade Pública, tem sido, sistemática e periodicamente, complementado por atos normativos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão que, por coordenar e centralizar o sistema de contabilidade da União, nos termos da Lei nº 10.180, de 2001, e do Decreto nº 6.976, de 2009, edita regras para atender ao disposto no § 2º do art. 50 da Lei Complementar nº 101, 2000, com o intuito de padronizar e consolidar as contas públicas dos três níveis de governo, enquanto não implantado o Conselho de que trata o art. 67 da mencionada Lei de Responsabilidade Fiscal.

Pois bem, para identificar a codificação correta de registro da despesa em comento, reporto-me ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, para o exercício de 2013, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 02, de 13 de julho de 2012, aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

E, de acordo com o conjunto de informações que constitui a natureza de despesa orçamentária contido no referido Manual, a codificação 3.3.90.47 é a apropriada para a classificação de despesas decorrentes de obrigações tributárias e contributivas não relacionadas ao pagamento de pessoal, consoante se verifica da especificação dos componentes desse código estruturado, que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento, com este teor:

3 – Despesa Corrente [Categoria Econômica]

*Classificam-se nessa categoria todas as despesas que não contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.*

*Em geral, a Despesa Orçamentária Corrente coincide com a Despesa Orçamentária Efetiva. Entretanto, há despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento são despesas correntes que representam um fato permutativo.*

3 – Outras despesas correntes [Grupo de Despesa]

*Despesas orçamentárias com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, **contribuições**, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas*

*da categoria econômica "Despesas Correntes" não classificáveis nos demais grupos de natureza de despesa. (grifei)*

90 – Aplicações Diretas [Modalidade de Aplicação]

*Aplicação direta, pela unidade orçamentária, dos créditos a ela alocados ou oriundos de descentralização de outras entidades integrantes ou não dos Orçamentos Fiscal ou da Seguridade Social, no âmbito da mesma esfera de governo.*

47 – Obrigações Tributárias e Contributivas [Elemento de Despesa]

*Despesas orçamentárias decorrentes do pagamento de tributos e contribuições sociais e econômicas (Imposto de Renda, ICMS, IPVA, IPTU, Taxa de Limpeza Pública, COFINS, PIS/PASEP, etc.), exceto as incidentes sobre a folha de salários, classificadas como obrigações patronais, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das obrigações de que trata este elemento de despesa. (grifei)*

Diante desse detalhamento, o código sugerido pelo Consulente não é adequado. Primeiro, porque a modalidade de aplicação 20 – Transferências à União, nele contida, não é própria para albergar a situação posta na consulta examinada.

É que, segundo se extrai do mencionado Manual, a modalidade de aplicação tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

Ademais, o encargo patronal é espécie de tributo, contribuição social, que se destina a financiar a seguridade social. Dessa forma, o pagamento de tributos por um ente, mesmo sendo eles vinculados a uma atividade estatal específica como é o caso das contribuições sociais, não se harmoniza com a descentralização de ações governamentais. As vinculações decorrentes da natureza do tributo não se confundem com essa descentralização, havendo nesse caso, entre o contratante dos serviços e a União [INSS], apenas a relação entre sujeito passivo e ativo da obrigação tributária.

Segundo, em relação ao elemento de despesa, o Consulente sugere que permaneça sob a codificação 13 - Obrigações Patronais; porém, esse código deve ser utilizado para obrigações patronais atreladas à folha de pagamentos, as quais decorrem da condição de empregador, o que não é o caso da hipótese ventilada na consulta.

Na realidade, como visto, para as obrigações patronais não decorrentes da folha de pagamentos, o citado Manual padroniza, como correta, a codificação que contém o elemento de despesa 47 - Obrigações Tributárias e Contributivas.

Assim, o código estruturado de despesa orçamentária que deverá ser utilizado pelo Consulente é o 3.3.90.47, que abarca as obrigações tributárias e contributivas não relacionadas ao pagamento de pessoal, e não o código 3.3.20.13, como ele sugere.

Acrescento que existem correntes que entendem correta a utilização do elemento de despesa **36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física**, sob o argumento de que a classificação das despesas decorrentes de serviços prestados por pessoa física para a execução de serviços técnicos profissionais, sem vínculo com a Administração, deve correr à conta da natureza da despesa que a gerou.

Dessa forma, entendem que o elemento de despesa **36**, utilizado para a remuneração do serviço prestado por terceiros, é apropriado para classificar a obrigação patronal previdenciária incidente sobre essa contratação. A apropriação nesse elemento permite evidenciar o gasto total com o serviço contratado: a remuneração paga ao prestador do serviço, mais a obrigação patronal paga ao INSS, em decorrência dessa contratação.

Em consulta à internet, verifiquei que a Universidade Federal de Londrina utiliza o elemento de despesa **36**, acrescido do item **08 – Obrigações Patronais**.

Por sua vez, também em consulta à internet, constatei que a EMBRAPA utiliza o elemento de despesa **47**, mas, na descrição das despesas que devem ser classificadas sob esse elemento, acrescenta textualmente o **“INSS sobre serviços de terceiros pessoa física.”**

Por fim, em resposta à pergunta formulada por servidor do meu gabinete e enviada por e-mail, a Analista de Finanças e Controle da STN sugeriu o uso do elemento **47** para pagamento de obrigação patronal previdenciária sobre serviços de terceiros, e o elemento **36** somente para remuneração. Argumenta a referida servidora que esse entendimento se baseia na descrição da função desses dois elementos, conforme a Parte I do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP.

### **III – Conclusão**

Diante do exposto, no mérito, respondo negativamente ao Consulente, porque deve ser utilizado o código estruturado 3.3.90.47 – Obrigações Tributárias e Contributivas, para classificação e registro da cota patronal devida ao INSS, de responsabilidade da Administração Pública, incidente sobre o valor bruto do contrato de prestação de serviços por terceiros – pessoa física, sem vínculo empregatício, e desde que essa contratação se enquadre como terceirização lícita.

É o parecer.

Cumpram-se as disposições regimentais aplicáveis à espécie, notadamente as providências contempladas no inciso II do § 2º do art. 213 da Resolução TC nº 12, de 2008, acrescido pela Resolução nº 01, de 2011.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Com o Relator.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

Com o Relator.

CONSELHEIRO CLÁUDIO TERRÃO:

Com o Relator.

CONSELHEIRO MAURI TORRES:

De acordo.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Com o Relator.

CONSELHEIRA PRESIDENTE ADRIENE ANDRADE:

Também estou de acordo.

APROVADO O PARECER EXARADO PELO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA SARA MEINBERG.)