

Processo: 977862
Natureza: CONSULTA
Consulente: Robson Lima Souza – Diretor
Procedência: Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) do Município de Oliveira
RELATOR: CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO

TRIBUNAL PLENO – 23/9/2020

CONSULTA. CONTRATAÇÃO DE SERVIÇO DE ENGENHARIA. PESSOA FÍSICA. TERCEIRIZAÇÃO. OBSERVÂNCIA DAS HIPÓTESES DE VEDAÇÃO. ATRIBUIÇÃO INERENTE À CARGO EXISTENTE NO PLANO DE CARGOS DA ENTIDADE. CARGO VAGO. IMPOSSIBILIDADE. REGISTRO DA COTA PATRONAL DEVIDA AO INSS. ELEMENTO DE DESPESA Nº 47. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E CONTRIBUTIVAS. NÃO INCLUSÃO PARA AFERIÇÃO DOS LIMITES DE DISPENSA DE LICITAÇÃO. SERVIÇO DE ENGENHARIA. ART. 24, I, DA LEI Nº 8.666/93.

1. É vedada a execução indireta, por pessoa física ou jurídica, de serviços inerentes à categoria funcional abrangida pelo plano de cargos da autarquia, excepcionadas as disposições legais em contrário e as situações de extinção parcial ou total dos cargos, mesmo que existam postos vagos.
2. Conforme posicionamento vigente e consolidado na resposta dada à Consulta nº 836946, 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.
3. O encargo patronal devido pela Administração na contratação de serviços de pessoa física não deve ser incluído na apuração dos limites que permitem a dispensa de licitação, com fundamento no art. 24, I e II, da Lei nº 8.666/93, sob pena de inobservância do princípio constitucional da isonomia, nos termos do art. 3º, *caput*, do mesmo diploma.
4. A contratação direta de pessoa física, por dispensa de licitação, para a prestação de serviço de engenharia, com fundamento no pequeno valor, deve observar o limite atualizado do art. 24, I, da Lei nº 8.666/93.

PARECER

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos. Srs. Conselheiros do Tribunal Pleno, por unanimidade, na conformidade da Ata de Julgamento e das Notas Taquigráficas, diante das razões expendidas no voto do Relator, que encampou o voto do Conselheiro Gilberto Diniz, em:

- I) admitir a Consulta, por estarem preenchidos os pressupostos de admissibilidade estabelecidos no § 1º do art. 210-B do RITCEMG;
- II) fixar prejulgamento de tese, com caráter normativo, nos seguintes termos:

- 1) não é possível a execução indireta, por pessoa física ou jurídica, de serviços inerentes à categoria funcional abrangida pelo plano de cargos da autarquia, quando não se trate de cargos extintos ou não haja previsão legal contrária, mesmo que existam postos vagos;
- 2) 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, conforme posicionamento vigente e consolidado na resposta dada à Consulta nº 836946;
- 3) o encargo patronal devido pela Administração na contratação de serviços de pessoa física não deve ser incluído na apuração dos limites que permitem a dispensa de licitação, com fundamento no art. 24, I e II, da Lei nº 8.666/93, sob pena de inobservância do princípio constitucional da isonomia, nos termos do art. 3º, *caput*, do mesmo diploma;
- 4) a contratação direta de pessoa física, por dispensa de licitação, para a prestação de serviço de engenharia, com fundamento no pequeno valor, deve observar o limite atualizado do art. 24, I, da Lei nº 8.666/93;

Votaram, nos termos acima, o Conselheiro José Alves Viana, o Conselheiro Gilberto Diniz, o Conselheiro Durval Ângelo, o Conselheiro Wanderley Ávila, o Conselheiro Sebastião Helvecio e o Conselheiro Presidente Mauri Torres.

Presente à sessão o Procurador Marcílio Barenco Corrêa de Mello.

Plenário Governador Milton Campos, 23 de setembro de 2020.

MAURI TORRES
Presidente

CLÁUDIO COUTO TERRÃO
Relator
(assinado digitalmente)

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

TRIBUNAL PLENO – 10/6/2020

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

I – RELATÓRIO

Trata-se de consulta encaminhada pelo Senhor Robson Lima Souza, diretor do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) do Município de Oliveira, por meio da qual formula os seguintes questionamentos:

- Ao se contratar serviços de pessoa física o encargo patronal de INSS, soma-se ao limite de contratação estabelecido no art. 24, incisos I e II da Lei 8.666/93, ou o limite da contratação diz respeito somente ao valor pago ao profissional?
- O encargo patronal previdenciário pode ser classificado à conta da natureza da despesa que o gerou ou tem uma classificação mais correta?
- Pode-se contratar serviço de pessoa física se existir na autarquia cargo com a mesma função contratada, sendo uma vaga ocupada e outra em aberto?
- A contratação de serviços de engenharia pessoa física se encaixa no limite de R\$8.000,00 ou R\$15.000,00 anuais?

A Coordenadoria de Sistematização, Publicação de Deliberações e Jurisprudência informou que este Tribunal ainda não enfrentou de forma direta e objetiva a indagação da consulente. Apontou, ainda, uma série de consultas cujos temas tangenciaram os questionamentos postos.

Em 16/02/17, a 4ª Coordenadoria de Fiscalização dos Municípios emitiu relatório técnico acerca dos questionamentos apresentados, conforme documento nº 1257503 do Sistema de Gestão e Administração de Processos.

Em 18/02/19, os autos foram redistribuídos à minha relatoria, em conformidade com o art. 115 do Regimento Interno.

É o relatório, no essencial.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Admissibilidade

Observadas as disposições regimentais vigentes para a espécie, notadamente o § 1º do art. 210-B do Regimento Interno, conheço da consulta.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Conheço.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

De acordo.

CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO:

Conheço.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Conheço.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

Conheço.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Também conheço.

ADMITIDA A CONSULTA.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Mérito

Conforme relatado, o consulente apresenta questionamentos que tratam da contratação de pessoa física para a prestação de serviços, bem como do encargo patronal incidente na hipótese. A fim de guardar a linearidade do raciocínio, proceder-se-á ao exame das dúvidas suscitadas em ordem diversa da apresentada pelo consulente.

De início, no que concerne ao terceiro item da Consulta, cumpre destacar que este colegiado deliberou em prejulgamento de tese acerca da terceirização na Administração Pública, emitindo parecer nos autos do Processo nº 1.024.677.

Pela tese ali fixada, restou assentado que as normas da Lei nº 6.019/74, com as alterações promovidas pela Lei nº 13.467/17, também se aplicam à administração direta, autárquica e fundacional, permitindo a execução indireta de todas as atividades que não detenham natureza típica de Estado e que não reflitam o seu poder de império, cuja identificação foi balizada pelo art. 3º do Decreto Federal nº 9.507/18.

Eis os termos do parecer, no ponto que interessa à apreciação desta Consulta, *in verbis*:

- 2) As normas da Lei nº 6.019/74 relativas à terceirização de serviços se aplicam à administração direta, às autarquias e fundações públicas no que concerne às atividades que não compreendam o exercício de parcela do poder estatal, estando vedada para as funções que: a) envolvam a tomada de decisão ou posicionamento institucional nas áreas de planejamento, coordenação, supervisão e controle; b) sejam consideradas estratégicas para o órgão ou a entidade, cuja terceirização possa colocar em risco o controle de processos e de conhecimentos e tecnologias; c) estejam relacionadas ao poder de polícia, de regulação, de outorga de serviços públicos e de aplicação de sanção; d) sejam inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou da entidade, exceto disposição

legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal.¹

Assim, dentro dos parâmetros estabelecidos pela alínea *d* do item 2 Consulta nº 1.024.677, é vedada a execução indireta de atribuições inerentes às categorias que compõem o plano de cargos do órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, excepcionadas as disposições legais em contrário e as situações de extinção total ou parcial dos cargos.

No caso da extinção total, a categoria funcional deixa de existir no plano de cargos do órgão. Na extinção parcial, por sua vez, por força de previsão legal, os cargos vão sendo extintos gradualmente, à medida que ocorrem as vacâncias. Deste modo, ainda que os cargos providos constem do quadro de pessoal do órgão ou da entidade, são considerados parcialmente extintos, uma vez que serão transformados ou excluídos assim que houver a vacância. A simples vacância do cargo não determina, portanto, a sua extinção no quadro geral do órgão ou entidade.

Dentro desse contexto, por entender que a hipótese aventada se enquadra na exceção prevista no art. 3º, IV, do Decreto Federal nº 9.507/18, que serviu de baliza para a definição dos referenciais na Consulta nº 1.024.677, tem-se por vedada a execução indireta do serviço, o qual deve ser prestado por servidores investidos mediante concurso público ou por pessoal contratado, desde que presentes os pressupostos constitucionais caracterizadores da necessidade temporária de excepcional interesse público.

Com efeito, respondo ao terceiro questionamento no sentido de que não é possível a execução indireta, por pessoa física ou jurídica, de serviços inerentes à categoria funcional abrangida pelo plano de cargos da autarquia, quando não se trate de cargos extintos ou não haja previsão legal contrária, mesmo que existam postos vagos.

As demais questões pressupõem a contratação de pessoa física para a execução de serviço. Considerando a resposta negativa ao terceiro questionamento, as próximas perguntas serão analisadas sob a perspectiva de que tal contratação se encontra em conformidade com as hipóteses legais de execução indireta.

Assim é que a segunda dúvida reside na classificação do encargo patronal previdenciário devido na contratação de serviços, perguntando o consulente se é classificado à conta da natureza da despesa que o gerou ou se há uma classificação específica para tal.

A título de contextualização, há que se esclarecer que os registros das despesas no orçamento são feitos respeitando as classificações estabelecidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), notadamente aquelas descritas no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

In casu, destaca-se a classificação da “Despesa Orçamentária por Natureza”, de utilização obrigatória por todos os entes, na qual se forma um código estruturado que agrega: categoria econômica (1º dígito); grupo de natureza da despesa (2º dígito); modalidade de aplicação (3º e 4º dígitos); elemento da despesa (5º e 6º dígitos); e, facultativamente, o desdobramento do elemento de despesa (7º e 8º dígitos).

O elemento de despesa, matéria da presente consulta, tem por finalidade identificar o objeto do gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações,

¹ Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Consulta nº 1.024.677. Tribunal Pleno. Rel. Cons. Cláudio Terrão. Sessão de 04/12/19.

equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros que a administração pública utiliza para a consecução de seus fins.²

No MCASP, são previstos elementos de despesa específicos para contribuições, encargos patronais, entre outros, o que sugere que tais obrigações não sejam registradas à conta da natureza da despesa que as gerou. O classificador econômico de despesa estadual³, que reproduz os elementos do MCASP e acrescenta o desdobramento chamado “item”, apresenta conteúdo semelhante.

Na Consulta nº 836.946, julgada em 15/05/13, este Tribunal Pleno examinou o tema, ocasião em que reconheceu que, embora a classificação do encargo patronal à conta da natureza da despesa que o gerou seja prática corrente em alguns órgãos, hipótese que o registro seria feito em elemento de despesa “36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física”, a classificação da obrigação deveria se dar pelo elemento “47 – Obrigações Tributárias e Contributivas”, limitando o registro à conta da natureza da despesa que o gerou ao valor único da remuneração paga, excluídos os encargos. Foram os termos do parecer:

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.

(...)

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.

Um dos fundamentos do parecer emitido, para considerar que o elemento “47 – Obrigações Tributárias e Contributivas” é o correto para classificar os encargos patronais decorrentes das contratações de pessoa física, foi o fato de que esses encargos não são caracterizados como obrigações patronais atreladas à folha de pagamentos.

Neste ponto, manifesto discordância parcial com a tese fixada naquela ocasião e proponho a reforma de entendimento, nos moldes que passo a expor.

Com a devida *venia*, apesar de concordar que o encargo patronal previdenciário não deva ser classificado à conta da natureza da despesa que o gerou, entendo que o código “3.3.90.47 – Obrigações Tributárias e Contributivas” ainda não é o mais adequado para classificar o encargo patronal previdenciário devido pela prestação indireta de serviços.

De acordo com a Instrução Normativa nº 971/09 da Receita Federal do Brasil, os órgãos e as entidades públicas são considerados “empresa”, quando aplicadas as normas de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais nas relações trabalhistas tipicamente privadas, em que os segurados não são abrangidos pelo regime próprio de previdência social, *ipsis litteris*:

² Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 8ª edição, 2019, p. 72 e 79.

³ Disponível em: <http://planejamento.mg.gov.br/documento/classificador-economico-da-despesa-atualizado-em-07052018> Acesso em: 25/10/19.

Art. 3º. Empresa é o empresário ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da Administração Pública Direta ou Indireta.

Art. 259. Os órgãos públicos da Administração Direta, as autarquias e as fundações de direito público são considerados empresa em relação aos segurados não abrangidos por RPPS, ficando sujeitos, em relação a estes segurados, ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no art. 47 e às obrigações principais previstas nos arts. 72 e 78.

Ainda segundo a Instrução Normativa, a “empresa” deve recolher contribuição social no montante de 20% sobre o total das remunerações pagas, inclusive quanto aos serviços de pessoa física, mesmo que sem vínculo empregatício, senão veja-se:

Art. 72. **As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado**, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

I - **20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas**, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e **trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços**, observado o disposto no inciso I do art. 57;

[...]

III - **20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas**, a qualquer título, no decorrer do mês, **aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços**, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000; [grifos aditados]

Com efeito, segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, as obrigações tributárias e contributivas da entidade devem ser registradas sob o código do elemento de despesa nº 47. Ocorre que o Manual excetua desse registro as despesas com contribuições decorrentes da folha de salários, as quais devem ser classificadas como obrigações patronais, em elemento específico. Eis os termos:

47 – Obrigações Tributárias e Contributivas

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. [grifos aditados]

13 – Obrigações Patronais

Despesas orçamentárias com encargos que a **administração tem pela sua condição de empregadora**, e resultantes de pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas, tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e **contribuições para Institutos de Previdência**, inclusive a alíquota de contribuição suplementar para cobertura do déficit atuarial, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das contribuições de que trata este elemento de despesa. [grifos aditados]

Ademais, extrai-se dos dispositivos da Instrução Normativa nº 971/09 que a contribuição deve ser recolhida tanto para as remunerações pagas aos segurados empregados, quanto para as pagas aos trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que prestem serviços autônomos.

Vale destacar que o encargo patronal previdenciário em análise é a contribuição social expressamente prevista pelo art. 195, I, *a*, da Constituição da República, que incide sobre a folha de salários e demais rendimentos de trabalho pagos pela empresa ou entidade contratante, inclusive à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) [grifos aditados]

Ao analisar o art. 195, antes das alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 20/98⁴, observa-se que a contribuição incidia apenas sobre a folha de salários. Com o advento da EC, o texto constitucional acrescentou a expressão “demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados”, possibilitando, assim, que as contribuições incidissem sobre as prestações de serviços autônomos, sem vínculo empregatício.

Sendo assim, o encargo patronal pago pela contratação de serviço de pessoa física não perde a sua natureza por não estar vinculado ao pessoal ativo, inativo ou pensionista do ente público, devendo, por isso, ser registrado sob a classificação 13 – Obrigações Patronais quanto ao elemento de despesa.

Não se pode olvidar, de todo modo, que essa modalidade de contratação de execução indireta de serviços não se enquadra na despesa com pessoal, como é amplamente reconhecido. Nessas condições, inadequado seria a contabilização dos encargos patronais dela decorrentes dentro do grupo de natureza da despesa 1 – Pessoal e Encargos Sociais, aglutinando aí despesas de características e origens diferentes.

Com efeito, a fim de guardar a correta classificação segundo a natureza da despesa, bem como a correspondência dos fatos com a realidade, entendo que nessas situações os encargos patronais decorrentes da contratação de prestação de serviços por pessoa física devem ser classificados no elemento de despesa 13, alocado no grupo de natureza de despesa 3 – Outras Despesas Correntes. É, aliás, como procede esta própria Corte na contabilização de sua execução orçamentária⁵.

Diante desses argumentos, entendo que deva ser reformada a tese fixada na Consulta nº 836.946, passando a prevalecer que o encargo patronal previdenciário oriundo da contratação de pessoa física pela Administração Pública: i) não deve ser classificado à conta da natureza da despesa que o gerou; ii) não deve ser registrado sob o código “47 – Obrigações Tributárias e Contributivas”; iii) deve ser classificado como elemento de despesa “13 – Obrigações Patronais”, em código estruturado nº 3.3.90.13, sendo facultativo o acréscimo dos dígitos 7º e 8º (desdobramentos do elemento de despesa) para maiores especificações.

⁴ Redação do art. 195 antes da Emenda Constitucional 20/98: A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - dos empregadores, **incidente sobre a folha de salários**, o faturamento e o lucro; II - dos trabalhadores; III - sobre a receita de concursos de prognósticos. [grifos aditados]

⁵ Vide publicação da execução orçamentária, disponível em: http://www.tce.mg.gov.br/index.asp?cod_secao=1ISU&tipo=1&url=&cod_secao_menu=50

Impende registrar, todavia, que o leiaute do SICOM não disponibiliza o elemento de despesa 13 – Obrigações Patronais para o grupo de natureza de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, consoante verificado em consulta à Tabela de Despesa e Classificação por Fonte e Destinação de Recurso 2020, acessível pelo portal do sistema⁶.

Deste modo, proponho que seja a Coordenadoria para Desenvolvimento do Sistema Informatizado de Contas dos Municípios – SICOM cientificada da deliberação aqui tomada, para que promova os ajustes necessários, a fim de que, a partir do exercício de 2021, o sistema tenha condições de refletir o presente entendimento, sendo incluído o elemento de despesa 13 – Obrigações Patronais também para o grupo de natureza de despesa 3 – Outras Despesas Correntes. Ante a impossibilidade de se encaminhar a informação ao Tribunal, por meio do SICOM, nos moldes ora colocados, fica mantida a orientação emanada na Consulta nº 836.946 até o final deste exercício de 2020.

Outrossim, em relação ao primeiro questionamento, o consulente indaga se esse encargo patronal decorrente da contratação de serviço pessoa física é somado ao valor da remuneração paga para fins de apuração do limite de dispensa de licitação. Aqui, mais uma vez, considera-se como pressuposto que as contratações mencionadas se referem às hipóteses legais de execução indireta do serviço.

Respeitada tal premissa, a terceirização, como hipótese de contratação de serviços, deve se pautar nas disposições da Lei nº 8.666/93 (Lei de Licitações), entre elas as que preveem a possibilidade de dispensa do procedimento licitatório em razão do reduzido valor, nos termos do art. 24, I e II do mencionado diploma⁷.

O texto legal, nessa parte, faz alusão a obras, serviços e compras “de valor até” determinado percentual, sem discriminar a composição do montante, embora em geral esteja associado ao valor estimado do contrato a ser celebrado com o fornecedor ou prestador de serviço.

Aqui, é importante destacar que, podendo o objeto pretendido pela Administração ser prestado tanto por pessoa física quanto por pessoa jurídica, em abstrato, qualquer uma poderá ser admitida como contratada, o que, na fase de planejamento, determina que o órgão ou entidade contratante aprecie ambas as possibilidades.

Considerando que pessoas físicas e jurídicas obedecem a regimes substancialmente distintos, sob a ótica tributária, previdenciária, entre outras, tem-se por consequência que, sobre o contrato a ser celebrado, eventualmente incidirão obrigações financeiras diferentes, conforme se contrate uma ou outra, não sendo possível, no momento de optar pela realização do procedimento licitatório propriamente dito ou pela contratação direta por dispensa em razão do reduzido valor, avaliar com exatidão quais serão os custos adicionais.

Nessas circunstâncias, em que se visualiza a variação de ocorrência de ônus financeiros, conforme se contrate pessoa física ou jurídica, parece-me mais coerente e seguro relacionar o limite da dispensa de licitação ao valor estimado da contraprestação a ser paga ao contratado,

⁶ Versão 1.2, disponível em: <https://portalsicom1.tce.mg.gov.br/tabelas/tabela-de-despesa-e-classificacao-por-fonte-e-destinacao-de-recurso-2020-2/>

⁷ Art. 24. É dispensável a licitação:

I - para obras e serviços de engenharia de valor até 10% (dez por cento) do limite previsto na alínea "a", do inciso I do artigo anterior, desde que não se refiram a parcelas de uma mesma obra ou serviço ou ainda para obras e serviços da mesma natureza e no mesmo local que possam ser realizadas conjunta e concomitantemente;

II - para outros serviços e compras de valor até 10% (dez por cento) do limite previsto na alínea "a", do inciso II do artigo anterior e para alienações, nos casos previstos nesta Lei, desde que não se refiram a parcelas de um mesmo serviço, compra ou alienação de maior vulto que possa ser realizada de uma só vez;

que expressa, de fato, o valor do serviço pretendido, nos termos do art. 24, I e II, sem agregar parcelas de incidência incerta.

Não se pode olvidar, ademais, que a inclusão de obrigações financeiras diversas da efetiva contraprestação, devidas ou não conforme se trate de pessoas físicas ou jurídicas, no cômputo do limite da dispensa de licitação pode ensejar o tratamento não isonômico entre elas, na medida em que favorece a contratação direta da que envolve menores encargos. Note-se, inclusive, que a incidência de encargos como os patronais independem de desejo ou decisão do fornecedor, decorrendo de previsão legal e/ou constitucional.

Há que se destacar que a legislação pátria exige um planejamento que contemple todo o custo a ser suportado pela Administração durante a vigência do contrato, prevendo o art. 8º da Lei de Licitações que “a execução das obras e dos serviços deve programar-se, sempre, em sua totalidade, previstos seus custos atual e final e considerados os prazos de sua execução”.

Afinal, é dever da Administração prevenir riscos de desequilíbrio das contas públicas, guardando controle das despesas, inclusive as eventuais, assumidas em seus contratos.

Contudo, para o fim específico de verificação dos limites inscritos no art. 24, I e II, da Lei nº 8.666/93, entendo que deve ser considerado o valor total da contraprestação a ser paga pela prestação do serviço e das obrigações dela decorrentes, de incidência indistinta para pessoas físicas ou jurídicas. Os ônus financeiros próprios somente de uma ou outra configurariam mitigação do princípio da isonomia, em violação ao disposto no art. 3º, *caput*, da mesma Lei.

Diante dessas considerações, concluo que o encargo patronal devido pela Administração na contratação de serviços de pessoa física não deve ser incluído na apuração dos limites que permitem a dispensa de licitação, com fundamento no art. 24, I e II, da Lei nº 8.666/93, sob pena de inobservância do princípio constitucional da isonomia, nos termos do art. 3º, *caput*, do mesmo diploma.

Por derradeiro, o consultante questiona no item 4 se a contratação de serviços de engenharia pessoa física se enquadra no limite de dispensa de R\$ 8.000,00 (oito mil reais) ou de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), previstos no art. 24, incisos I e II, da Lei de Licitações.

Impende sublinhar, neste ponto, que a dispensa de licitação vinculada ao valor da contratação é definida em percentual sobre os valores estabelecidos no art. 23, I, *a*, e II, *a*, da Lei nº 8.666/93, os quais foram atualizados pelo Decreto Federal nº 9.412/18. Assim, no panorama atual, o limite para a dispensa fundada no art. 24, I, corresponde a R\$ 33.000,00 (trinta e três mil reais), enquanto a prevista no art. 24, II, equivale a R\$ 17.600,00 (dezesete mil e seiscentos reais).

No que concerne à dúvida propriamente dita, o texto legal não deixa margem de dúvidas, ao menos em abstrato. O inciso I faz referência expressa às obras e aos serviços de engenharia e o inciso II regulamenta as compras e os outros serviços, que não de engenharia, não importando a natureza jurídica do contratado, se pessoa física ou jurídica.

Nessa linha, a contratação direta de pessoa física, por dispensa de licitação, para a prestação de serviço de engenharia, com fundamento no pequeno valor, deve observar o limite do art. 24, I, da Lei nº 8.666/93, qual seja R\$ 33.000,00 (trinta e três mil reais), segundo a recente atualização do Decreto Federal nº 9.412/18.

III – CONCLUSÃO

Em face do exposto, respondo aos questionamentos formulados pelo consultante, nos seguintes termos:

1. Não é possível a execução indireta, por pessoa física ou jurídica, de serviços inerentes à categoria funcional abrangida pelo plano de cargos da autarquia, quando não se trate de cargos extintos ou não haja previsão legal contrária, mesmo que existam postos vagos.
2. O encargo patronal previdenciário oriundo da contratação de pessoa física pela Administração Pública:
 - i) não deve ser classificado à conta da natureza da despesa que o gerou;
 - ii) não deve ser registrado sob o código “47 – Obrigações Tributárias e Contributivas”;
 - iii) deve ser classificado como elemento de despesa “13 – Obrigações Patronais”, em código estruturado nº 3.3.90.13, sendo facultativo o acréscimo dos dígitos 7º e 8º (desdobramentos do elemento de despesa) para maiores especificações.
3. O encargo patronal devido pela Administração na contratação de serviços de pessoa física não deve ser incluído na apuração dos limites que permitem a dispensa de licitação, com fundamento no art. 24, I e II, da Lei nº 8.666/93, sob pena de inobservância do princípio constitucional da isonomia, nos termos do art. 3º, *caput*, do mesmo diploma.
4. A contratação direta de pessoa física, por dispensa de licitação, para a prestação de serviço de engenharia, com fundamento no pequeno valor, deve observar o limite atualizado do art. 24, I, da Lei nº 8.666/93.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

De acordo com o Relator.

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

Peço vista, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

VISTA CONCEDIDA AO CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ.

(PRESENTE À SESSÃO A PROCURADORA-GERAL ELKE ANDRADE SOARES DE MOURA.)

RETORNO DE VISTA

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

TRIBUNAL PLENO – 23/9/2020

CONSELHEIRO GILBERTO DINIZ:

I – RELATÓRIO

Trata-se da consulta formulada pelo Senhor Robson Lima Souza, Diretor do Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE) do Município de Oliveira, vazada nos seguintes termos:

- 1 - Ao se contratar serviços de pessoa física o encargo patronal de INSS, soma-se ao limite de contratação estabelecido no art. 24, incisos I e II da Lei 8.666/93, ou o limite da contratação diz respeito somente ao valor pago ao profissional?
- 2 - O encargo patronal previdenciário pode ser classificado à conta da natureza da despesa que o gerou ou tem uma classificação mais correta?
- 3 - Pode-se contratar serviço de pessoa física se existir na autarquia cargo com a mesma função contratada, sendo uma vaga ocupada e outra em aberto?
- 4 - A contratação de serviços de engenharia pessoa física se encaixa no limite de R\$8.000,00 ou R\$15.000,00 anuais?

Na Sessão de 10/6/2020, o relator, Conselheiro Cláudio Couto Terrão, ultrapassada a admissibilidade da consulta, assim respondeu aos questionamentos formulados pelo consulente, conforme se extrai da conclusão de seu voto:

1. Não é possível a execução indireta, por pessoa física ou jurídica, de serviços inerentes à categoria funcional abrangida pelo plano de cargos da autarquia, quando não se trate de cargos extintos ou não haja previsão legal contrária, mesmo que existam postos vagos.
2. O encargo patronal previdenciário oriundo da contratação de pessoa física pela Administração Pública: i) não deve ser classificado à conta da natureza da despesa que o gerou; ii) não deve ser registrado sob o código “47 – Obrigações Tributárias e Contributivas”; iii) deve ser classificado como elemento de despesa “13 – Obrigações Patronais”, em código estruturado nº 3.3.90.13, sendo facultativo o acréscimo dos dígitos 7º e 8º (desdobramentos do elemento de despesa) para maiores especificações.
3. O encargo patronal devido pela Administração na contratação de serviços de pessoa física não deve ser incluído na apuração dos limites que permitem a dispensa de licitação, com fundamento no art. 24, I e II, da Lei nº 8.666/93, sob pena de inobservância do princípio constitucional da isonomia, nos termos do art. 3º, caput, do mesmo diploma.
4. A contratação direta de pessoa física, por dispensa de licitação, para a prestação de serviço de engenharia, com fundamento no pequeno valor, deve observar o limite atualizado do art. 24, I, da Lei nº 8.666/93.

O Conselheiro José Alves Viana acompanhou o voto do relator e, na sequência, pedi vista da consulta.

É o relatório, no essencial.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Das notas taquigráficas, extrai-se que o relator, em resposta ao segundo questionamento formulado pelo consulente, assim concluiu:

[...]

2. O encargo patronal previdenciário oriundo da contratação de pessoa física pela Administração Pública: i) não deve ser classificado à conta da natureza da despesa que o gerou; ii) não deve ser registrado sob o código “47 – Obrigações Tributárias e Contributivas”; iii) deve ser classificado como elemento de despesa “13 – Obrigações Patronais”, em código estruturado nº 3.3.90.13, sendo facultativo o acréscimo dos dígitos 7º e 8º (desdobramentos do elemento de despesa) para maiores especificações.

[...]

Em sua fundamentação, o relator consignou, todavia, que o leiaute do Sistema Informatizado de Contas dos Municípios – SICOM não disponibiliza o elemento de despesa 13 – Obrigações Patronais para o grupo de natureza de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, consoante verificado em consulta à Tabela de Despesa e Classificação por Fonte e Destinação de Recurso 2020, acessível pelo portal do sistema.

Em razão disso, propôs que a Coordenadoria para Desenvolvimento do SICOM fosse cientificada acerca da deliberação, para que promova os ajustes necessários, a fim de que, a partir do exercício financeiro de 2021, o sistema tenha condições de refletir o entendimento consolidado na resposta dada à consulta, mediante a inclusão do elemento de despesa 13 – Obrigações Patronais também para o grupo de natureza de despesa 3 – Outras Despesas Correntes. E, ante à impossibilidade de se encaminhar a informação ao Tribunal, por meio do SICOM, nos moldes ora consignados, propôs, ainda, que ficasse mantida a orientação consubstanciada na resposta dada à Consulta nº 836.946 até o final do exercício financeiro de 2020.

Pois bem. No tocante à segunda indagação do consulente, acerca da correta classificação contábil do encargo patronal previdenciário decorrente da contratação de serviços de terceiros – Pessoa Física, pondero que, conforme exposto no entendimento consolidado na resposta dada à Consulta nº 836.946:

[...] as normas gerais de Direito Financeiro e de Contabilidade Pública, tem sido, sistemática e periodicamente, complementada 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.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tanto o vigente à época da resposta dada a essa consulta, *in casu*, o exercício financeiro de 2013, como o em vigor nos dias atuais, acompanha, no meu entender, a orientação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) de que a codificação 3.3.90.47 é a mais apropriada para a classificação de despesas decorrentes de obrigações tributárias e contributivas incidentes sobre o valor bruto do contrato de prestação de serviços por terceiros – pessoa física, sem vínculo empregatício, consoante se verifica da especificação dos componentes desse código estruturado, que agrega a categoria econômica, o grupo, a modalidade de aplicação e o elemento.

A meu juízo, o fato de a legislação tributária equiparar as entidades públicas como “empresa” para fins contributivos do sistema previdenciário, quando se refere às relações de trabalho tipicamente privadas, não altera a natureza da contratação dos serviços de terceiros em análise, que não devem, em hipótese alguma, configurar vínculo empregatício, e, portanto, os valores pagos em decorrência de tais contratações não compõem a “folha de salários” do ente empregador, tanto o é que não são computáveis como gastos com pessoal, como salientado pelo próprio relator.

A propósito, conforme explicitado na resposta dada à Consulta nº 836.946, o código 13 - Obrigações Patronais se vincula estritamente ao registro de “obrigações patronais atreladas à folha de pagamentos, a qual decorre da condição de empregador, o que não é a 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.”

Fato é que os Tribunais de Contas, em se tratando de codificação da despesa pública, devem optar por acompanhar, de forma técnica, as orientações da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que, conforme consignado anteriormente, é o órgão referência na consolidação das contas públicas e, para tanto, estabelece codificações padronizadas que viabilizam leitura única das informações públicas em âmbito nacional. Adotar padrões diferenciados pode fragilizar tal consolidação.

Com o objetivo de demonstrar que a intenção do órgão consolidador é que o elemento de despesa “13” seja utilizado exclusivamente para as despesas previdenciárias decorrentes do pagamento de servidores públicos ativos, inativos e pensionistas, e, por conseguinte, necessariamente vinculado às despesas de pessoal, é que o Manual de Contabilidade editado sob a responsabilidade da STN expressa literalmente:

13 – Obrigações Patronais: Despesas orçamentárias com encargos que a administração tem pela sua **condição de empregadora, e resultantes de pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas** tais como Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e contribuições para Institutos de Previdência, inclusive a alíquota de contribuição suplementar para cobertura do déficit atuarial, bem como os encargos resultantes do pagamento com atraso das contribuições de que trata este elemento de despesa. (Destaquei).

Veja que a conjunção “e”, sublinhada no texto acima, reforça a percepção de que são duas condicionantes que devem ser observadas para o cômputo no elemento de despesa “13” – a condição de empregadora da Administração Pública e que as despesas sejam resultantes do pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas, pelo que o pagamento de “serviços de terceiros” não se enquadra em nenhuma dessas condicionantes.

Já o elemento de despesas “47” engloba toda e qualquer obrigação tributária e contributiva, excetuando justamente as obrigações patronais atreladas aos servidores ativos, inativos e aos pensionistas do setor público, bem como os encargos decorrentes do atraso de seu pagamento, confira-se:

47 – Obrigações Tributárias e Contributivas: 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. (Destaquei).

Ou seja, denota-se do texto transcrito que se excetuam as despesas classificadas como “obrigações patronais”, cujo conceito definido no próprio Manual é restrito àquelas que “resultem do pagamento de pessoal ativo, inativo e pensionistas”.

Tanto é assim que o Anexo III da Portaria Interministerial nº 163, de 2001, atualizada, ao estabelecer os códigos e respectivas descrições das naturezas de despesas, no grupo 3.3.90, não contempla o elemento “13” entre os compatíveis com o grupo, diante do que, a meu juízo, a classificação da despesa em análise se amolda apenas no elemento “47”.

Decerto, por esse motivo é que o leiaute do SICOM não disponibiliza o elemento de despesa 13 – Obrigações Patronais para o grupo de natureza de despesa 3 – Outras Despesas Correntes, consoante verificado em consulta à Tabela de Despesa e Classificação por Fonte e Destinação de Recurso 2020, acessível pelo portal do sistema, como citado pelo relator, na resposta ao questionamento sob exame.

É dizer, o SICOM adota os parâmetros definidos pela STN na padronização dos códigos de receita, despesa, fonte e destinação de recursos para fins de prestação de contas, controle e acompanhamento da execução orçamentária e financeira municipal, justamente por se referirem a normas de consolidação nacional e, portanto, de utilização obrigatória por todos os municípios.

O fato de ter sido utilizado critério diferente no SIAFI não implica que devem ser promovidas alterações no SICOM, mormente porque as considerações ora esposadas se fundamentam nos Manuais da STN, os quais servem de suporte para que a Diretoria Técnica, sobretudo a Coordenadoria para Desenvolvimento do SICOM, se oriente para a estruturação do sistema de fiscalização a cargo deste Tribunal de Contas.

III – CONCLUSÃO

Por todo o exposto, acompanho, em parte, o voto do relator, porquanto, em relação ao item 2, mantenho o posicionamento vigente e consolidado na resposta dada à Consulta nº 836.946, de que seja “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 como voto.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Pela ordem, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Com a palavra o Conselheiro Cláudio Couto Terrão.

CONSELHEIRO CLÁUDIO COUTO TERRÃO:

Senhor Presidente, diante das considerações apresentadas na divergência parcial, trazidas pelo Conselheiro Gilberto Diniz, vou acompanhá-lo nessa parte para manter, por prudência, o entendimento consolidado na Consulta nº 836.946, quanto à classificação e ao registro da cota

patronal devida ao INSS, para que seja utilizado o código estruturado 3.3.90.47 nos contratos de prestação de serviços por terceiros – pessoa física, sem vínculo empregatício e desde que se enquadre como terceirização lícita.

É que, apesar de estar plenamente convencido dos fundamentos que apresentei para propor a alteração, são de fato relevantes as questões levantadas pelo Conselheiro Gilberto Diniz, notadamente sob a ótica da necessidade de observância à sistemática utilizada pela STN, enquanto órgão central de orientação quanto à matéria, sobretudo porque há termo de cooperação firmado nesse sentido entre o Tribunal e a STN.

Aliás, este é, inclusive, um dos pontos que tenho suscitado, reiteradamente, quanto ao que deve ou não ser considerado como despesa com pessoal, nos termos previstos pela LRF. A exemplo dos gastos com inativos, que, apesar da orientação uniforme e central da STN, não tem sido seguido por este Tribunal e por outros tribunais de contas.

Ressalto, contudo, que, especificamente na questão da terceirização lícita e sua adequada classificação e registro, precisará, por certo, ser melhor avaliada pela própria STN à luz da LRF, a fim de que não haja burla ao regramento sobre o que deve ser ou não considerado como despesa com pessoal para fins dos limites de responsabilidade fiscal.

Em outras palavras, há muitas questões que precisarão ser avaliadas até que nova interpretação adequada sobre o tema esteja estabilizada, de modo que sejam considerados impactos ou possíveis disfunções produzidas pela atual normatização nacional, que ampliou a possibilidade de terceirização das atividades pela Administração Pública, autorizando, inclusive, que haja terceirização das atividades-fim, desde que não enquadráveis como atividade típica de Estado, nos termos em que foi abordado na fundamentação do voto.

Então, o Conselheiro Gilberto Diniz está trazendo uma questão relevante, e nós precisamos, obviamente, avançar em relação a essa interpretação, porque, da forma como está o ordenamento, hoje, é possível, inclusive, a terceirização da atividade-fim. E se essas despesas não forem consideradas como despesa com pessoal, nós estaremos abrindo uma brecha razoável para que, se por um lado eu tenho a maior flexibilidade nas contratações em face do regime jurídico novo, que pode ser adotado, por outro eu posso, de uma hora para outra, reduzir a quase zero, por assim dizer, as despesas com pessoal, e isso impactar obviamente uma gestão fiscal responsável.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Pela ordem, Senhor Presidente.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Com a palavra, pela ordem, o Conselheiro José Alves Viana.

CONSELHEIRO JOSÉ ALVES VIANA:

Com as considerações bem fundamentadas trazidas pelo Conselheiro Gilberto Diniz, também vou acompanhá-lo.

CONSELHEIRO DURVAL ÂNGELO:

Eu acho que esse debate, de forma global, como o Conselheiro Cláudio Terrão traz aqui a este Pleno, é necessário e deve ser feito, ainda mais agora com toda a legislação que inova em relação à terceirização. Eu acompanho o voto-vista do Conselheiro Gilberto Diniz.

CONSELHEIRO WANDERLEY ÁVILA:

Com o voto-vista do Conselheiro Gilberto Diniz.

CONSELHEIRO SEBASTIÃO HELVECIO:

Com o Relator, que encampou o voto-vista.

CONSELHEIRO PRESIDENTE MAURI TORRES:

Vou acompanhar o Relator, que encampou o voto-vista do Conselheiro Gilberto Diniz.

APROVADO O VOTO DO RELATOR.

(PRESENTE À SESSÃO O PROCURADOR MARCÍLIO BARENCO CORRÊA DE MELLO.)

ahw/fg

