

Data de entrega dos originais à redação em: 07/04/2015  
e recebido para diagramação em: 10/09/2015.

Éverton Aristides Margueiro <sup>1</sup>

*Inúmeras decisões prolatadas pelos Órgãos de Controle e Fiscalização, que imputam sanções aos Órgãos da Administração Pública, deflagram a ineficiência do uso de adequados instrumentos de controles internos. A investigação das possíveis causas desta fragilidade é sobremaneira fundamental para se identificar e mensurar medidas alternativas de solução a estes Órgãos, evitando-se a chamada "responsabilidade solidária". Assim, o artigo flexionou-se a investigar uma destas possíveis causas, considerando, como hipótese, a falta de conhecimento técnico-tributário dos agentes públicos, no processo de fiscalização de contratos. A pesquisa coletou informações que permitiram identificar os níveis de compreensão destes agentes, quanto aos fatos geradores das obrigações tributárias, decorrentes das relações comerciais entre entidades Públicas e Privadas. Os resultados da hipótese levantada se revelaram positivos à hipótese, demonstrando a necessidade de suplementar as orientações Tributárias sobre os diversos tipos de contratos públicos, para aprimorar e pacificar estes entendimentos aos fiscais de contratos. Por sua característica composta, este trabalho se tipifica pelas metodologias de Pesquisa de Campo e Bibliográfica. Os temas abordados revisam textos científicos; decisões jurisprudenciais acerca dos controles relativos à fiscalização de contratos públicos, e explana os resultados do questionário submetido aos fiscais de contratos referenciando a necessidade de se estabelecer novos processos alternativos de orientação das questões tributárias.*

**Palavras-chave:** Gestão Pública. Contratos Públicos. Fiscalização de Contratos. Planejamento Tributário.

*Numerous decisions handed down by the Governing Bodies of Control and Supervision, which impose sanctions on the bodies of public administration, trigger the inefficiency of using appropriate instruments of internal controls. The investigation of the possible causes of this weakness is greatly crucial to identify and measure alternative solutions to these bodies, avoiding the so-called "joint liability". Thus, this paper aimed to investigate one of these possible causes, considering, as a hypothesis, the lack of technical and tax knowledge of public agents, in the contract monitoring process. The survey collected information that enabled us to identify the levels of understanding of these agents, about the operative facts of tax obligations arising from trade relations among public and private entities. The results of the raised hypothesis proved to be positive, demonstrating the need to supplement the Tax guidance on the various types of public procurement to enhance and pacify these understandings to tax agreements. For its composite feature, this work typifies the methodologies of "Field Research" and "Bibliographic Research". The topics revise scientific texts; court decisions about the controls on the monitoring of public procurement, and explains the results of the questionnaire submitted to the supervisors of the contracts, referencing the need to establish new alternative processes of orientation of tax issues.*

**Keywords:** Public administration. Public contracts. Contract inspection. Tax Planning.

### 1 INTRODUÇÃO

A complexidade de análise e aplicação do ordenamento jurídico tributário, e seus efeitos nas rotinas administrativas, se despontam desafios aos contribuintes enquadrados nestes institutos. Para o Setor Público, a hermenêutica dos institutos tributários, especialmente sobre fatos geradores das retenções decorrentes de suas relações comerciais com empresas Privadas, a fim de eximi-los da chamada responsabilidade solidária é ainda mais desafiadora.

Neste sentido, inúmeras decisões provenientes dos Órgãos de Fiscalização, imputam sanções sobre Entidades Públicas que deixaram de se resguardar por instrumentos de controles, deflagrando a fragilidade com que os Órgãos da Administração Pública aplicam

os sistemas de controles internos na fiscalização de contratos, influenciando prejuízos ao erário.

Destas afirmativas, depreende-se identificar as hipóteses que referenciam as possíveis falhas no processo fiscalizatório de contratos públicos, como forma de subvencionar os agentes públicos fiscais de contratos, pela aplicação de suportes modais que facilitem suas atividades.

Os princípios da Administração Pública, a vinculação ao Edital e a complexidade da legislação tributária, elegem hipóteses possíveis que repousam os obstáculos que dificultam sobremaneira a aplicação adequada destes controles sobre os contratos vigentes.

Assim, especialmente pelo Princípio norteador da Segregação de Funções, constante da Instrução

<sup>1</sup> Graduado em Finanças Corporativas (Uninove) - Especialista em Planejamento Tributário (Uninove). Especialista em Gestão Empresarial (Uninove). <emargueiro@gmail.com>.

Normativa nº 01/2001 do Manual de Controle Interno da CGU, sugere que contabilistas não possam atuar concomitantemente em suas atribuições regimentais e fiscais de contratos, restando esta carga, aos demais servidores, que possivelmente não dominam conhecimentos técnicos sobre questões tributárias, resta margem para diagnosticar a hipótese.

Diagnosticar as possíveis causas destes infortúnios e propor um instrumento de controle interno que vise a melhora do desempenho e proteção dos Entes Públicos, na fiscalização de seus contratos, sob a ótica tributária são os principais objetivos deste estudo.

## 2 INTRODUÇÃO AOS REFERENCIAIS TEÓRICOS E À PESQUISA DE CAMPO REALIZADA

Há muito se sabe que os árduos esforços dos servidores, pela execução de suas atribuições diárias são limitados pelos princípios constitucionais explicitados no Art. 37 da Constituição Federal de 1988 e demais normas infralegais que canalizam suas condutas.

Um exemplo da limitação dada pelos princípios da administração é a Segregação das Funções, que tem como fundamento, a divisão da execução das tarefas e etapas processuais, em subetapas que transitam por diferentes setores e servidores, ao longo da cadeia produtiva.

Compreender o porquê do servidor contabilista, em tese, conhecedor das normas tributárias, não possa ser fiscal de contratos, se torna uma questão chave para compreender a hipótese de falhas no processo fiscalizatório de contratos públicos.

Outro aspecto importante é a existência de decisões jurisprudenciais exaradas pelos órgãos de controle, tais como Tribunal de Contas da União (TCU), que se mostram importante termômetro para instrumentalizar a propositura de novos desígnios nos procedimentos internos das organizações públicas.

Neste sentido, a exposição das sanções administrativas dos Órgãos de Fiscalização, a análise do Princípio da Segregação das Funções, e a Pesquisa de Campo veiculada por entre os fiscais de 50 contratos públicos procuram evidenciar as origens destas falhas na condução de processos de fiscalização de contratos (sob a ótica tributária).

A hipótese procura provar pelas análises referenciadas neste estudo, que a complexa malha de instrumentos legais e normativos que regem os Atos válidos da Administração Pública, inclusive as de ordem tributária, e pela pesquisa de campo realizada, que o desconhecimento técnico de servidores muitas vezes, traz reflexos defeituosos na condução dos processos das atividades meio, prejudicando a eficácia dos resultados e propiciando sanções sobre os órgãos.

(...) É urgente que os nossos sistemas de controle saiam da esfera da simples legalidade, da observação das formalidades que quase sempre são cumpridas, e penetre na esfera da economicidade, efetividade, eficácia e eficiência da gestão. LOPES JUND FILHO, Sergio 2002, p. 7. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6131#\\_ftn10](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6131#_ftn10)>. Acesso em: 01/abr/2013.

O canal destes estudos, a análise dos possíveis entraves legais que engessam os processos administrativos, e especialmente a pesquisa de campo, submetida aos agentes públicos, relativos aos atos de controle da fiscalização dos contratos, sob a ótica tributária resultam reflexões e proposituras de ações comportamentais, que tragam maior celeridade, economicidade, publicidade, transparência e eficiência aos processos.

## 3 AS SANÇÕES APLICADAS PELOS ÓRGÃOS DE CONTROLE

Há tempos que os Órgãos da Administração Pública sofrem sanções aplicadas pelos Órgãos de Controle, decorrentes de falhas em seus controles internos, especialmente na manutenção de seus contratos com empresas privadas.

A aplicação das normas tributárias nos processos de pagamento de contratos como - limpeza, jardinagem, manutenção, copeiragem e vigilância são variáveis muito complexas, restando margem para uma frequência de sucessivas falhas nestes processos, inferindo prejuízos ao erário.

Acórdão 1214/2013 – Plenário

Trata-se de representação formulada pela então Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos – Adplan deste Tribunal, com o objetivo de apresentar proposições de melhorias nos procedimentos relativos à contratação e à execução de contratos de terceirização de serviços continuados na Administração Pública Federal.

Constatou-se que, nos últimos anos, passaram a ocorrer com maior frequência problemas na execução desse tipo de contrato, com interrupções na prestação dos serviços, ausência de pagamento aos funcionários de salários e outras verbas trabalhistas, trazendo prejuízos à administração e aos trabalhadores. ACÓRDÃO nº 1214/2013 - Plenário, TC-006.156/2011-8. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=6&doc=6&dpp=20&p=0>>. Acesso em: 01/abr/2013.

Assim, urge a necessidade de identificar as razões dos prejuízos causados ao erário, e das sanções aplicadas pelos Órgãos de controle, sobre falhas na condução da fiscalização de contratos administrativos (especialmente pela ótica tributária).

O mapeamento destas possíveis falhas e a demonstração dos resultados deste estudo podem contribuir para que servidores não se tornem reféns da falta do conhecimento tributário, ou da ineficiência dos instrumentos documentais (apresentados pelos fornecedores) na comprovação mensal da lisura tributária e da manutenção da relação contratual com a Administração Pública.

## 4 OS PRINCÍPIOS DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

De modo direto, a Constituição Federal (C.F.) consubstanciada por suas emendas, procurou elencar em seu artigo 37, os princípios da Administração Pública, com os quais se devem reger todo e qualquer ato público administrativo válido:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm) >. Acesso em: 01/abr/2013.

Estes princípios não se limitam à explanação do caput declinado, se multiplicando em outros, que de maneira indireta se coadunam entre si, formando uma malha interdependente de conceitos. Assim, a doutrina jurídica, em sua hermenêutica, também expõe os princípios da isonomia; Supremacia do Interesse Público; Anterioridade; Proporcionalidade; Finalidade; Motivação; Segregação das Funções; que de maneira complementar e interdependente, se integram aos primeiros.

No entanto, para se atingir os objetivos deste estudo, se faz necessário trazer à lide, a análise do Princípio da Segregação das Funções, tendo primeiramente como pressupostos de sua efetividade, a análise dos Princípios da Legalidade e Motivação, por responderem pelos alicerces daquele.

Demonstrar pela análise conceitual, e pelo questionário submetido aos fiscais de contratos, que a Segregação das Funções depreende o engessamento dos atos administrativos, como um dos elementos burocráticos, tendo como consequência as possíveis deficiências verificadas na condução de questões tributárias de contratos públicos, infere uma das hipóteses deste estudo.

#### 4.1 O Princípio da Legalidade

O Princípio da Legalidade tem por objetivo resguardar aos administrados (pessoas naturais) o exercício da democracia e da liberdade calcada no art. 5º da C.F., e refere-se a todos os atos legais primários ou seja, aqueles que tenham eficácia equivalente ao de uma lei pois, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.” (art. 5º, II da CF).

Cabe ao Congresso Nacional sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem o poder regulamentar ou dos limites da delegação legislativa. (art. 49, V da C.F.). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm) >. Acesso em: 01/abr/2013.

A promulgação de atos normativos e regulatórios infere ao Poder Público, a obrigação de agir de ofício (sempre) limitando-se aos preceitos destes instrumentos jurídicos, de modo que, na busca pelo interesse público, o administrador só poderá agir segundo estes regramentos, e no silêncio destes, estará proibido de agir. O Artigo 37 da (C.F.), também evidencia estas premissas:

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).  
 (...) III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm) >. Acesso em: 01/abr/2013.

#### 4.2 O Princípio da Motivação e o Conceito dos Atos Públicos

Como consequência natural ao Princípio da Legalidade, o Princípio da Motivação requer que os atos do administrador público estejam sempre embasados em Lei para que haja validade. Assim, a Administração está obrigada a motivar, isto é, a discriminar todos os atos que realiza, levando sempre em consideração os interesses da coletividade, para que haja condições de saber se o Estado está agindo de acordo com a lei.

Neste sentido, tecer sobre os conceitos dos atos administrativos evidenciados pela doutrina jurídica, quanto ao seu grau de liberdade, se mostra necessário para equalizar os demais princípios trazidos para este estudo:

Quadro 1- Resumo Comparativo dos Atos Públicos

Atos vinculados:	Atos Discricionários:
São aqueles atos praticados pelo Administrador Público, sem liberdade de ação ou decisão por critérios subjetivos, ou seja, sem espaço para realizar juízo de conveniência e oportunidade.	São aqueles atos praticados pelo Administrador Público, com maior liberdade de opção, mas dentro dos limites da lei.

Fonte: O próprio autor

Desta forma, ao impor unilateralmente obrigações aos administrados por meio de atos infralegais (Decretos; Portarias; Instruções Normativas; Atos Declaratórios e etc), a Administração deverá fazê-lo considerando os limites estabelecidos pela lei à qual pretendem dar execução.

Compete privativamente ao Presidente da República sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução. (art. 84, IV da C.F.).

Assim, serão vinculados, os Atos que se limitam objetivamente aos regramentos e disciplinamentos legais, e discricionários, os Atos que envolvem juízo de conveniência e oportunidade. Ainda assim, não há consenso entre alguns doutrinadores, de que os atos discricionários tenham de haver ou não motivação. Para BANDEIRA, 2006, p. 108:

A motivação deve ser prévia ou contemporânea à expedição do ato. Em algumas hipóteses de atos vinculados, isto é, naqueles em que há aplicação quase automática da lei, por não existir campo para

interferência de juízos subjetivos do administrador, a simples menção do fato e da regra de Direito aplicada pode ser suficiente, por estar implícita a motivação. Naqueles outros, todavia, em que existe discricionariedade administrativa ou em que a prática do ato vinculado depende de aturada apreciação e sopesamento dos fatos e das regras jurídicas em causa, é imprescindível motivação detalhada. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.108.

Esta linha de pensamento procura enfocar que a lei editada é genérica, abstrata e impessoal, portanto é preciso que o administrador (motive) os fatos que o levaram a aplicar aquele dispositivo legal para o caso concreto. Somente desta forma pode-se apurar se houve razoabilidade (correspondência) entre o que a lei abstratamente prevê, e os fatos concretos levados ao administrador, pois a sua falta levaria o ato à invalidação e à ilegitimidade.

#### 4.3 O Princípio da Segregação das Funções

A segregação das funções corresponde a um princípio implicitamente ligado ao Princípio da Moralidade. Vincula-se àquele, pois se vê a necessidade de inferir lisura na tramitação dos atos públicos, especialmente para se evitar erros procedimentais ou de desvios de conduta e atos ilícitos. Sua eficácia ocorre sobre todos os atos da administração, sendo mais visível na execução das fases da despesa pública: Empenho, Liquidação e Pagamento.

Portanto, também se infere a este Princípio, aqueles já trazidos a este estudo, quanto ao da Legalidade e da Motivação, como pressupostos que alicerçam sua própria eficácia.

Assim, para os objetivos deste estudo, aferir por pesquisa que os agentes públicos fiscais de contratos, não sejam profissionais que exerçam cargos ou tenham formação equivalentes a dos contabilistas (implica na hipótese de que, neste aspecto, o Princípio inviolável da Segregação das Funções, ao eximir contabilistas do exercício das funções de fiscalização de contratos, possa ser uma das causas das falhas na condução dos contratos públicos e consequentemente das sanções impostas pelos Órgãos de Controle) sob a ótica tributária.

Neste sentido, a Instrução Normativa nº 1/2001 da Secretaria Federal de Controle - SFC (inciso IV), de 6 de abril de 2001, consubstanciada às jurisprudências do TCU fundamentam a hipótese de que contabilistas não possam exercer as funções de fiscalização de contratos:

##### Princípios de Controle Interno Administrativo

3. Constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos, tais como:

(...)

IV. Segregação de funções - a estrutura das unidades/ entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

INSTRUÇÃO NORMATIVA/SFC N.º 01, de 06 de abril de 2001. Disponível em: < <http://www.auditoriainterna.ufscar.br/arquivos/documentos/instrucao-normativa-n.o-01-de-06-de-abril-de-2001.pdf>>. Acesso em: 04/mai/2013.

O Tribunal de Contas da União se pronuncia em diversos acórdãos, pacificando qualquer linha de pensamento que possa destoar desta análise:

Na realização de processos licitatórios deve ser observada a segregação de funções, não se admitindo o acúmulo de atribuições em desconformidade com tal princípio. ACÓRDÃO nº 686/2011-Plenário, TC-001.594/2007-6. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=6&doc=2&dpp=20&p=0>>. Acesso em: 04/mai/2013.

E neste mesmo sentido, o próprio TCU:

A segregação de funções em um centro de processamento de dados implica a separação entre ambientes de desenvolvimento, suporte, teste e operação dos sistemas. Essa separação existe na estrutura do Centro Tecnológico de Brasília, permitindo o envolvimento de várias pessoas num mesmo processo, o que reduz o risco de fraude e erro. ACÓRDÃO nº 037/2003 - Plenário, TC-008.535/1999-0. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=4&doc=13&dpp=20&p=0>>. Acesso em: 04/mai/2013.

Ainda no entendimento do TCU:

“Também observamos haver segregação de funções nos pagamentos efetuados pelo Conselho, posto que o pessoal administrativo atestava os serviços e o Presidente autorizava os pagamentos”. ACÓRDÃO 1466/2010 – Plenário, TC-004.478/2006-2. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/PT/MostraDocumento?qn=7>>. Acesso em: 04/mai/2013.

Desta forma, o Princípio da Segregação das Funções infere, em decorrência das atribuições que norteiam as atividades dos servidores contabilistas, que estes não possam absorver as atribuições de Fiscalização de Contratos, uma vez que sobre eles incorrem as atribuições relativas as três fases da despesa pública (empenho, liquidação e o pagamento).

A hipótese procura fundamentar a tese de que questões de ordem tributária teriam melhor interpretação e aplicação se executadas pelos profissionais de contabilidade, mas sendo estes fundamentalmente impedidos pela segregação de funções, restando estas atribuições à Fiscalização de Contratos, sempre representada por outros (servidores) que, possivelmente, por suas qualificações profissionais e técnicas, teriam maior dificuldade para interpretar e aplicá-las.

Assim, do reconhecimento desta limitação, inseriu-se no questionário de campo submetido aos fiscais de contrato, a identificação do cargo dos respondentes, a fim de se aferir no conceito da

Segregação de Funções, quanto a hipótese de que os profissionais contabilistas não possam exercer as funções típicas de fiscalização de contratos (ainda que em tese, questões tributárias fossem para estes, mais fáceis de ser compreendidas).

Neste sentido, o questionário comprovou que cem por cento (100%) deles não são contabilistas.

## 5 AS RETENÇÕES NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional preconizam diretrizes aos entes da federação, representando fontes do direito tributário, traçando referências para a instituição de Leis Ordinárias quanto aos regramentos, fatos geradores e demais casos especificados pela matéria. Segundo o art. 145 da Constituição:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 01/abr/2013.

Neste sentido a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), define no Art. 114 que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. A Lei federal nº 9.430/96 dispõe sobre a legislação tributária federal, disciplinando, dentre outros aspectos, as retenções tributárias exigidas aos órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal, nos pagamentos às pessoas jurídicas de direito privado.

Art. 64. Os pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. Lei federal nº 9.430/96. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430compilada.htm)>. Acesso em: 27/abr/2013.

O quadro a seguir sintetiza os percentuais referenciados pela Lei nº 9.430/96:

Quadro 2- Percentuais aplicáveis na Retenção Tributária por Órgãos Públicos

TRIBUTOS	PERCENTUAL	MOTIVAÇÃO
Imposto sobre a Renda	15,00 % sobre o percentual aplicável à espécie de receita.	Lei 9430/96 Art. 64 § 5º
Contribuição Social	1,00 % sobre o valor a ser pago.	Lei 9430/96 Art. 64 § 6º
COFINS	3,00 % sobre o valor a ser pago.	Lei 9430/96 Art. 64 § 7º
PIS	0,65 % sobre o valor a ser pago.	Lei 9430/96 Art. 64 § 8º

Fonte: O próprio autor

Desta forma, restou aos órgãos delegados da função administrativa de fiscalização, a normatização suplementar dos demais institutos infralegais (Portarias e Instruções Normativas). Segundo a Portaria (MF) nº 125/2009 que criou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

Art. 1º A Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, órgão específico singular, diretamente subordinado ao Ministro da Fazenda, tem por finalidade:

I - planejar, coordenar, supervisionar, executar, controlar e avaliar as atividades de administração tributária federal, inclusive as relativas às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social e às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor;

II - propor medidas de aperfeiçoamento e regulamentação e a consolidação da legislação tributária federal;

III - interpretar e aplicar a legislação tributária, aduaneira, de custeio previdenciário e correlata, editando os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;

PORTARIA (MF) nº 125/2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portm125.htm>>. Acesso em: 04/mai/2013.

Considerando os termos da Lei nº 9.430/96, e a necessidade de se unificar o entendimento e aplicação do Instituto das Retenções Tributárias, imposta aos Órgãos, Autarquias e Fundações da administração pública federal, nos pagamentos às pessoas jurídicas, urgiu desde sua promulgação, a edição de instrumentos normativos que pacificasse a temática.

Neste sentido e, no uso regimental de sua prerrogativa institucional, a RFB editou ato normativo para aplicação da legislação tributária exarando a IN (RFB) nº 971/2009 (das contribuições previdenciárias) e a IN (RFB) nº 1234/2012 (do IRRF; CSLL; COFINS e PIS), com o objetivo específico de facilitar a interpretação e aplicação do instituto da Retenção Tributária aos órgãos e entidades públicas federais, nos casos especificados.

Assim, seja pelo Princípio da Segregação das Funções, em que contabilistas não possam figurar como fiscais de contratos devido às atribuições específicas de sua profissão, seja pela complexidade das normas tributárias, a pesquisa de campo também norteou o grau de entendimento e aplicação destas normas pelos fiscais analisados.

## 6 RESULTADOS DA PESQUISA “ASPECTOS TRIBUTÁRIOS”

Deste ponto, os estudos se canalizaram diagnosticar se os Fiscais de Contratos têm mesmo dificuldades de entendimento e aplicação das normas tributárias decorrentes da Fiscalização de Contratos, para fins de medição e pagamento mensal. Para tanto, o questionário propôs questões de ordem tributária para também aferir esta possível condição.

A pesquisa veiculou por 10 (dez) fiscais de contratos dos seguintes objetos contratados, Vigilância; Limpeza; Manutenção, Copeiragem e Jardinagem, perfazendo um total de 50 respondentes.

A amostra procurou comprovar a hipótese calcada pelo princípio da Segregação de Funções, sendo atestado que nenhum, dos fiscais de contratos pesquisados, era contabilista, considerando em tese, que estes profissionais teriam, devido à formação acadêmica, maior facilidade para compreender aspectos tributários de contratos. A ausência de pessoal técnico qualificado também pôde comprovar a hipótese de que em média, os Fiscais de Contratos têm pouco conhecimento tributário.

A pesquisa comprovou ainda que apenas 20% (vinte por cento) das questões elaboradas, foram corretamente respondidas pelos 50 pesquisados, (num total de 26 questões por contrato/respondente, correspondendo apenas 260 acertos, face o total de 1300 questões).

Este aspecto da amostra pôde demonstrar e comprovar a hipótese levantada no início deste estudo, onde se pretendia identificar uma das possíveis causas das sanções sofridas pelos Órgãos da Administração, pela fragilidade que atualmente a verificação documental e tributária tem sido realizada pelos fiscais de contratos, no momento de se atestar às medições mensais das Notas Fiscais de pagamentos.

Contudo, a prova também pôde referenciar que as sanções proferidas pelos Órgãos de Controle, imputando multas ou outras penalidades aos Órgãos da Administração Pública decorrem, dentre outras falhas, também pela falta de conhecimento técnico tributário dos servidores que atuam como fiscais de contratos. Resumo geral do questionário:

Quadro 3

Total de questões por Formulário	Total de respondentes	Total de Contratos por respondentes	Total efetivo de respostas Total relativo de respostas
26 questões objetivas sendo: 04 questões de respostas múltiplas; 01 questão discursiva 25 questões de múltipla escolha.	10 Respondentes absolutos	05 contratos por respondente	260 efetivas 1300 relativas

Fonte: O próprio autor

Os quadros a seguir demonstram as situações/respostas que deveriam ter sido observadas pelos fiscais de contratos, ao responderem à pesquisa proposta a eles:

Quadro 4

Empresas Enquadradas no SIMPLES NACIONAL	IR/CS PIS/COFINS	INSS	ISS
<i>Serv. de Limpeza e Conservação – Jardinagem – Vigilância – Construção e serviços de Engenharia em Geral</i>	Não	Sim	Sim
Percentuais	0%	11%	Conforme informado na Nota Fiscal e De acordo com a faixa da Tabela em que se encontra a empresa
Enquadramento	IN 1234	IN 971 Art. 189	LC 116; LC 123; LC 128
Se os serviços forem prestados COM EMPREGO DE MATERIAIS Inclusive os de Construção/Engenharia	0%	Há desconto dos Materiais e dos benefícios trabalhistas para se chegar à Base de Cálculo	Há desconto dos Materiais para se chegar à Base de Cálculo

Fonte: O próprio autor

Na pesquisa, questões específicas sobre percentuais de aplicação das retenções, documentação comprobatória e enquadramento tributário das empresas em geral e do Simples Nacional – demonstraram que apenas 20% dos pesquisados têm conhecimento para diferenciar e aplicar adequadamente a legislação tributária.

Quadro 5

<b>Empresas Enquadradas no SIMPLES NACIONAL</b>	<b>IR/CS PIS/COFINS</b>	<b>INSS</b>	<b>ISS</b>
<i>Qualquer outro Serviço com Emprego de Materiais</i>	Não	Não	Sim
Percentuais	0%	11%	Conforme informado na Nota Fiscal e De acordo com a faixa da Tabela em que se encontra a empresa
Enquadramento	IN 1234	IN 971 Art. 189	LC 116; LC 123; LC 128
Se os serviços forem prestados COM EMPREGO DE MATERIAIS Inclusive os de Construção/Engenharia	0%	Há desconto dos Materiais e dos benefícios trabalhistas para se chegar à Base de Cálculo	Há desconto dos Materiais para se chegar à Base de Cálculo

Fonte: O próprio autor

Os serviços de Copeiragem não constam das exceções às vedações de opção ao Simples Nacional, o que invalida a manutenção da contratação destes serviços sob esta forma de tributação. Assim, caso haja contratação deste tipo de serviço ou de qualquer outro que não se enquadre nas exceções às vedações – deverá o Órgão Público (de Ofício) informar à Receita Federal do Brasil (RFB) e à empresa prestadora de que esta será excluída da condição tributária do SIMPLES NACIONAL.

Quadro 6

<b>Empresas em GERAL</b>	<b>IR/CS PIS/COFINS</b>	<b>INSS</b>	<b>ISS</b>
<i>Serv. de Limpeza e Conservação – Jardinagem – Vigilância – Construção e serviços de Engenharia em Geral</i>	Não	Sim	Sim
Percentuais	9,45%	11%	Conforme percentual da Lei do Município onde os serviços foram executados
Enquadramento	IN 1234	IN 971	LC 116; LC 123; LC 128
Se os serviços forem prestados com EMPREGO DE MATERIAIS Inclusive os de Construção/Engenharia	5,85% para os demais E 9,45% para Construção e Engenharia	Há desconto dos Materiais e dos benefícios trabalhistas para se chegar à Base de Cálculo	Há desconto dos Materiais APENAS para os serviços da Lista contida no ANEXO da LC 116 – conforme art. 7º desta: Serviços de Construção/Engenharia

Fonte: O próprio autor

Os serviços com emprego de materiais devem sofrer retenção de 5,85%, desde que atendidos os requisitos de adequado preenchimento da Nota Fiscal, com as informações relativas aos materiais empregados no serviço (separando-se os valores dos: Serviços + Materiais + Benefícios Trabalhistas), §§ 7º a 10 do Art. 2º da IN (RFB) 1.234/12.

Quadro 7

<b>Empresas Enquadradas no SIMPLES NACIONAL</b>	<b>IR/CS PIS/COFINS</b>	<b>INSS</b>	<b>ISS</b>
<i>Qualquer outro Serviço com Emprego de Materiais</i>	Não	Não	Sim
Percentuais	0%	11%	Conforme informado na Nota Fiscal e De acordo com a faixa da Tabela em que se encontra a empresa
Enquadramento	IN 1234	IN 971 Art. 189	LC 116; LC 123; LC 128
Se os serviços forem prestados COM EMPREGO DE MATERIAIS Inclusive os de Construção/Engenharia	0%	Há desconto dos Materiais para se chegar à Base de Cálculo	Há desconto dos Materiais para se chegar à Base de Cálculo

Fonte: O próprio autor

Os serviços de Copeiragem não constam das exceções às vedações de opção ao Simples Nacional, o que invalida a manutenção da contratação destes serviços sob esta forma de tributação. Assim, caso haja contratação deste tipo de serviço ou de qualquer outro que não se enquadre nas exceções às vedações – deverá o Órgão Público (de Ofício) informar à Receita Federal do Brasil (RFB) e à empresa prestadora de que esta será excluída da condição tributária do Regime Simplificado de Tributação das Micro e Pequenas Empresas instituídas pela Lei Complementar nº 123/2006.

## 7 METODOLOGIA APLICADA

Das hipóteses levantadas, depreende-se mapear duas frentes de pesquisa: se os servidores fiscais de contratos não são mesmo contabilistas; e qual o nível de compreensão destes agentes públicos (fiscais de contratos) quanto às regras tributárias aplicáveis, para embasar a problemática de que estes servidores necessitam de instrumentos modais para o exercício adequado das funções de fiscalização.

Comprovar através de questionário, em pesquisa direcionada aos servidores fiscais de contratos, considerando como problemática investigativa, quais sejam as possíveis causas de aplicação das sanções dos Órgãos de controle, partindo dos pressupostos a seguir:

- Provar que os Princípios da Administração Pública, especialmente o da Segregação de Funções, repele a existência de contabilistas como agentes da fiscalização de contratos;
- Demonstrar pelas respostas fornecidas, a compreensão técnica dos agentes da Fiscalização de Contratos, sob a ótica tributária, buscando determinar o nível de conhecimento para aplicação adequada dos controles internos.

Uma vez reconhecidas e comprovadas as hipóteses destas deficiências técnicas, pela aplicação de instrumentos de medição, tais como o questionário e pesquisa, o estudo pretende descortinar, para os diversos tipos de contratos pesquisados, os enquadramentos tributários adequados, decorrentes de suas relações, sob a forma de um quadro sinótico e prático que possa servir como referência à prática tributária da fiscalização de contratos.

O estudo das Retenções Tributárias na administração pública visa identificar possíveis falhas e propor maior flexibilidade nos controles internos das Entidades Públicas, provendo um referencial aos servidores que dependem destes conceitos para dar manutenção adequada às suas atividades. Assim, por suas características, este trabalho pode ser tipificado por duas metodologias:

- Bibliográfica: Por expor acórdãos jurisprudenciais de Órgãos Fiscalizadores; Explorar os conceitos dos princípios da administração pública (Legalidade, Motivação e da Segregação de Funções); Conceituar as retenções tributárias para Entes Públicos Federais;
- Pesquisa de Campo: Por submeter um questionário aos agentes fiscais de contratos,

com os objetivos de se comprovar as hipóteses de que os contabilistas não possam exercer estas funções, devido ao princípio da segregação de funções; e de que o nível de entendimento e aplicação das regras tributárias pelos atuais fiscais de contratos (não contabilistas) favorecem as falhas no processo fiscalizatório e a aplicação das sanções que os Órgãos de Fiscalização e Controle preferem em suas decisões.

Os temas abordados revisam textos científicos, decisões jurisprudenciais acerca dos controles internos relativos à fiscalização de contratos públicos, e demonstra ao longo dos estudos, os resultados de um questionário submetido aos agentes fiscais de contrato, para se provar a necessidade de se estabelecer novos processos alternativos de orientação das questões tributárias de contratos a estes agentes públicos.

## 8 CONCLUSÃO

As diversas sanções dos Órgãos de Controle e Fiscalização sobre os agentes públicos suas Entidades públicas, deflagram a necessidade de se identificar as possíveis causas destas aplicações.

Depreendendo-se da hipótese de que parte deste problema possivelmente decorra da inadequada aplicação das regras tributárias de contratos, e do Princípio da Segregação de Funções, onde servidores contabilistas (que em tese teriam mais facilidade para interpretar e aplicá-las), são impedidos de exercerem as atribuições de fiscais de contrato, realizou-se pesquisa para se demonstrar o efeito que a falta destes profissionais influi sobre contratos.

A pesquisa restou provada que os referenciais teóricos dos Princípios da Administração Pública, especialmente os de Controle Interno pela Segregação de Funções, impactam diretamente no fato de servidores não contabilistas terem menor compreensão sobre temas tributários de contratos públicos, tendo, conseqüentemente maior chance de falhas que se desdobrem em sanções dos Órgãos de controle.

Desta afirmativa, restou verificada que os servidores públicos, fiscais de contratos, seja por sua formação, seja por seu cargo, em tese, diferentemente dos contabilistas, não têm conhecimento técnico tributário suficiente para se preservarem de ações de empresas fornecedoras inidôneas.

Os resultados da pesquisa, constante do Anexo I (que faz parte integrante deste estudo), correspondem a um compêndio resumido das situações e enquadramentos tributários vigentes, que foram submetidos aos fiscais, com os percentuais de aproveitamento de suas respostas.

Assim, face os resultados da pesquisa, urge a necessidade de se estabelecer quadros modais de suporte e orientação, que facilitem a interpretação e aplicação das regras tributárias, para uso dos agentes fiscais de contrato, a fim de se identificar e evitar possíveis fraudes trabalhistas, previdenciários e dos demais tributos envolvidos nos contratos, por empresas inidôneas.

O objetivo de se criar estes modelos, envolve também o aspecto de fornecer maior suporte técnico orientativo a quem não domina a temática

do ordenamento jurídico-tributário e, desta forma, blindar o Órgão e o próprio agente público (fiscal de contratos) de sofrerem sanções administrativas dos Órgãos de Fiscalização e Controle, pela aplicação das Responsabilidades Subsidiária e Solidária.

A resposta desta pesquisa está em reconhecer que os órgãos públicos possam tornar seus servidores contabilistas, em agentes multiplicadores do conhecimento tributário, facilitando os trabalhos de fiscais de contratos (não contabilistas).

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 037/2003** TCU - Plenário, TC-008.535/1999-0. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=4&doc=13&dpp=20&p=0>>. Acesso em: 01 abr. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1466/2010** TCU - Plenário, TC-004.478/2006-2. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/PT/MostraDocumento?qn=7>>. Acesso em: 01 abr. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 686/2011** TCU - Plenário, TC-001.594/2007-6. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=6&doc=2&dpp=20&p=0>>. Acesso em: 01 abr. 2013.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1214/2013** TCU - Plenário, TC-006.156/2011-8. Disponível em: <<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=6&doc=6&dpp=20&p=0>>. Acesso em: 01 abr. 2013.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p.108.

BRASIL. Constituição da República Federativa do, de 05.10.88. Atualizada 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 13 abr. 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 123/2006 (**Lei do Simples Nacional**). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2013.

BRASIL. Lei Complementar nº 116/2003 (**Lei do Imposto Sobre os Serviços de Qualquer Natureza**). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 20 abr. 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 5172/66 (**Código Tributário Nacional**). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 27 abr. 2013.

BRASIL. Lei Federal nº 9.430/96. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430compilada.htm)>. Acesso em: 27 abr. 2013.

BRASIL. Portaria (MF) nº 125/2009. Disponível em: <[http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portm\\_f125.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portm_f125.htm)>. Acesso em: 04 maio, 2013.

BRASIL. Instrução Normativa (RFB) nº 971/2009 (**das contribuições previdenciárias**). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 04 maio, 2013.

BRASIL. Instrução Normativa (RFB) nº 1234/2012 (**das retenções na fonte de tributos federais**). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in12342012.htm>>. Acesso em: 04 maio, 2013.

BRASIL. Instrução Normativa (RFB) nº 971, de 13 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9712009.htm>>. Acesso em: 04 maio, 2013.

BRASIL. Instrução Normativa (RFB) nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in12342012.htm>>. Acesso em: 04 maio, 2013.

BRASIL. Instrução Normativa (MPOG) nº 02, de 30 de abril de 2008. Atualizada pela IN (MP) nº 03, de 15 de novembro de 2009. Disponível em: <[http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/in/in02\\_30042008.htm](http://www.comprasnet.gov.br/legislacao/in/in02_30042008.htm)>. Acesso em: 04 maio, 2013.

BRASIL. Instrução Normativa (SFC) nº 01, de 06 de abril de 2001. Disponível em: <<http://www.auditoriainterna.ufscar.br/arquivos/documentos/instrucao-normativa-n.o-01-de06-de-abril-de-2001.pdf>>. Acesso em: 04 maio, 2013.

GOÑÇALVES TEIXEIRA, Bruno Cesar. **Obrigatoriedade de motivação dos atos administrativos**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, 65, 01/06/2009 [Internet]. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6131](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6131)>. Acesso em: 01 abr. 2013.

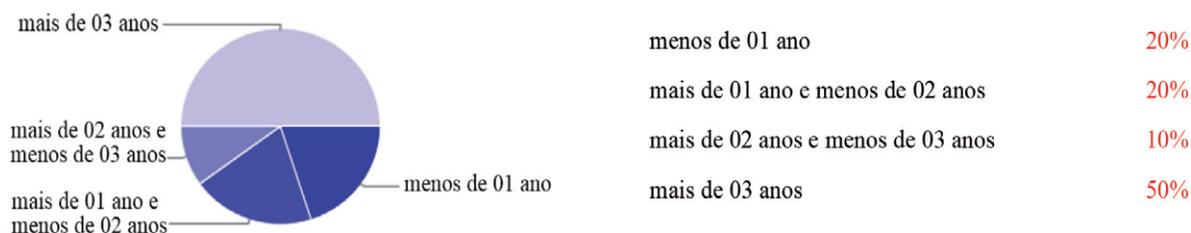
LOPES JUND FILHO, Sergio. **“As novas doutrinas de administração pública e os seus reflexos nos controles e na auditoria de desempenho dos programas governamentais”**. 2002. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6131#\\_ftn10](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6131#_ftn10)>. Acesso em: 01 abr. 2013.

## ANEXO I – FISCALIZAÇÃO DE CONTRATOS PÚBLICOS – SOB A ÓTICA TRIBUTÁRIA

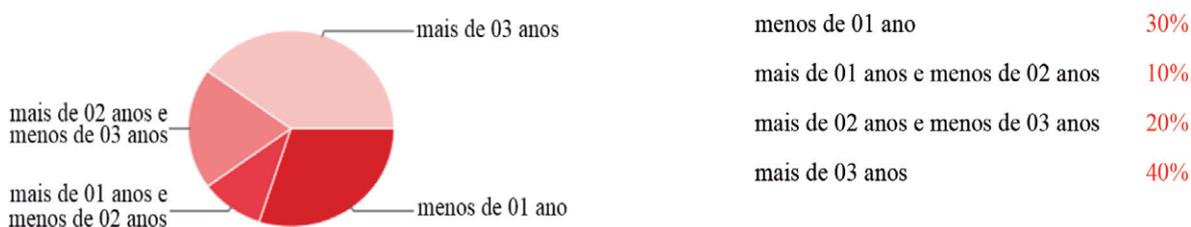
Pesquisa para identificar o nível de compreensão das regras tributárias e trabalhistas decorrentes de contratos públicos de serviços continuados (Limpeza, Jardinagem, Copeiragem, Vigilância, Manutenção).

### Qual o seu Cargo? 0% - Contabilistas

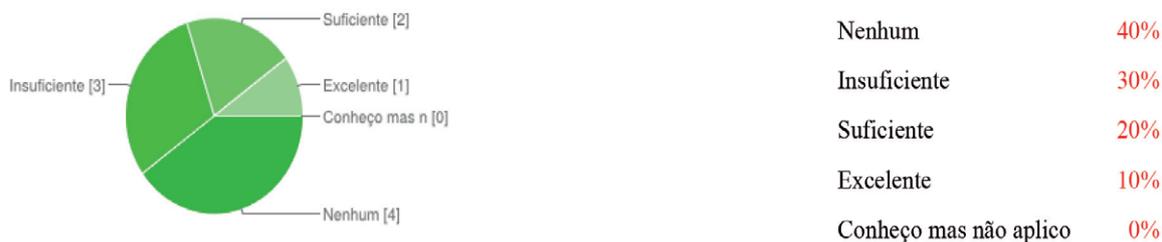
#### Você é Servidor Público Federal a quanto tempo?



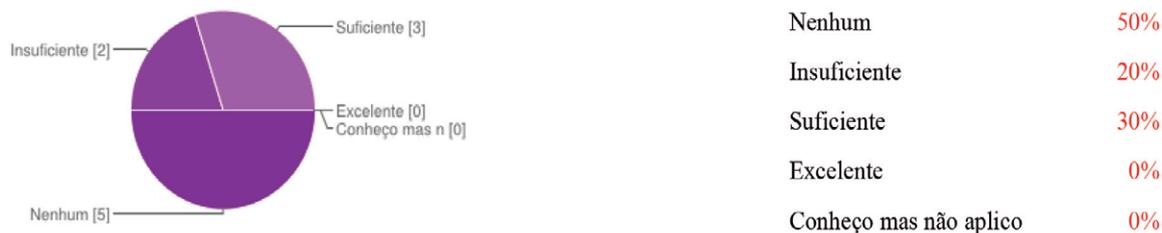
#### Por quanto tempo você exerceu ou está exercendo esta função?



#### Qual o seu nível de conhecimento da IN (RFB) nº 1234/2012

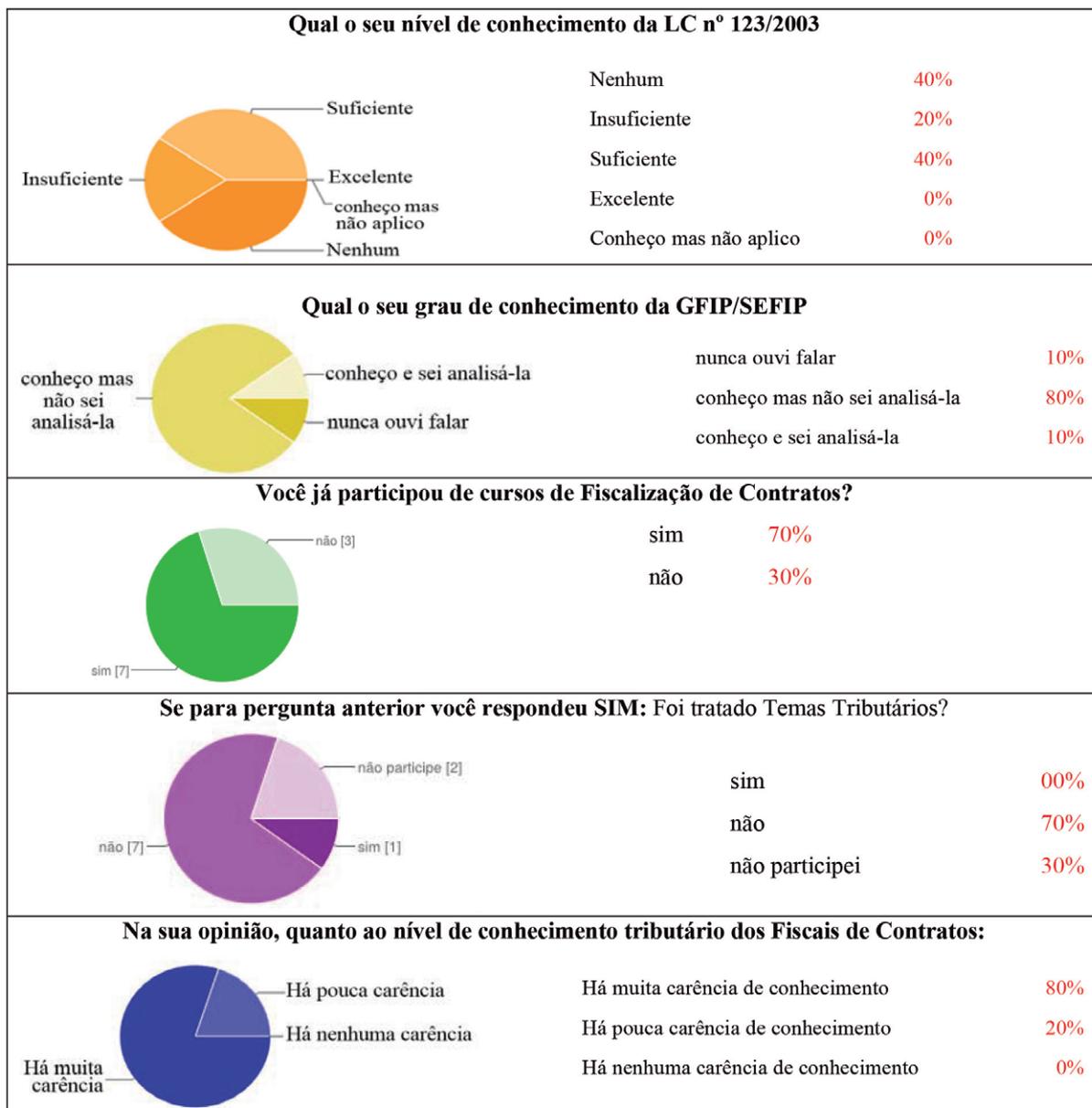


#### Qual o seu nível de conhecimento da IN (RFB) nº 971/2009

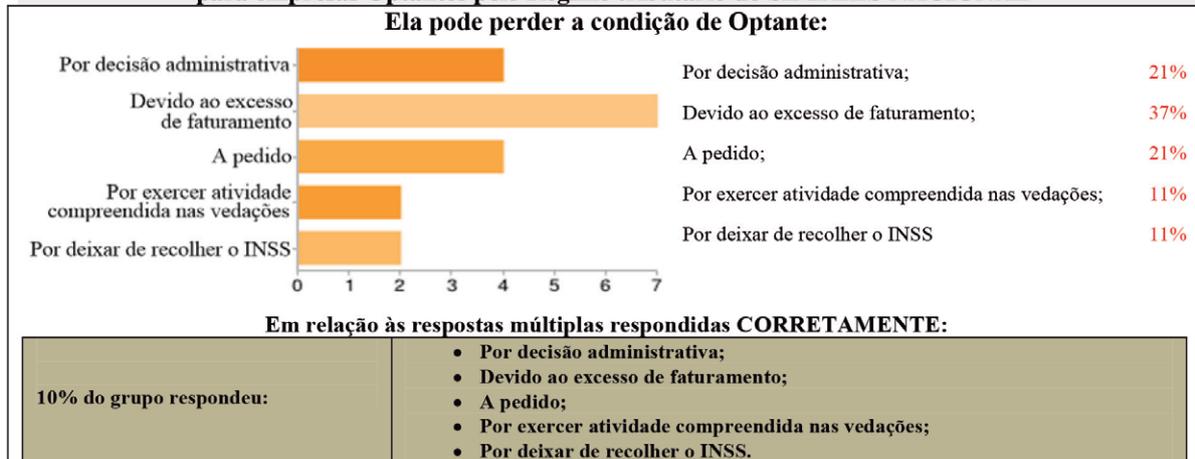


#### Qual o seu nível de conhecimento da LC nº 116/2003

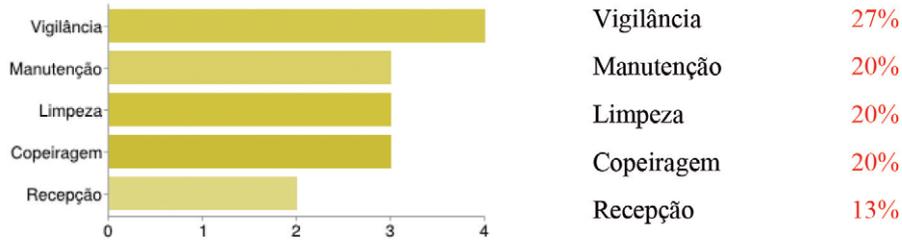




**Grau de entendimento quanto ao nível de aplicação das normas tributárias para empresas Optantes pelo Regime tributário do SIMPLES NACIONAL**



**Quanto as atividades compreendidas nas exceções às vedações de opção, ela pode ser:**



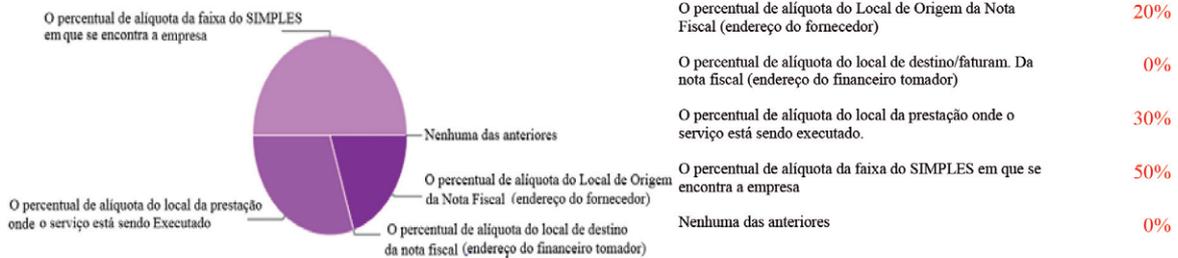
Vigilância	27%
Manutenção	20%
Limpeza	20%
Copeiragem	20%
Recepção	13%

**Em relação às respostas múltiplas respondidas CORRETAMENTE:**

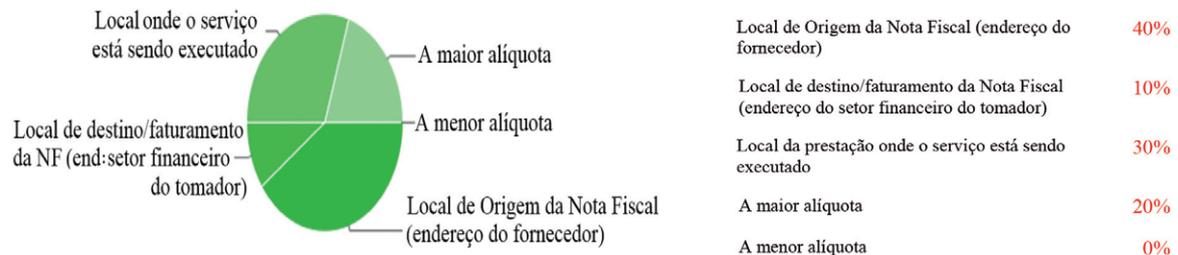
10% do grupo respondeu:

- Vigilância
- Manutenção
- Limpeza

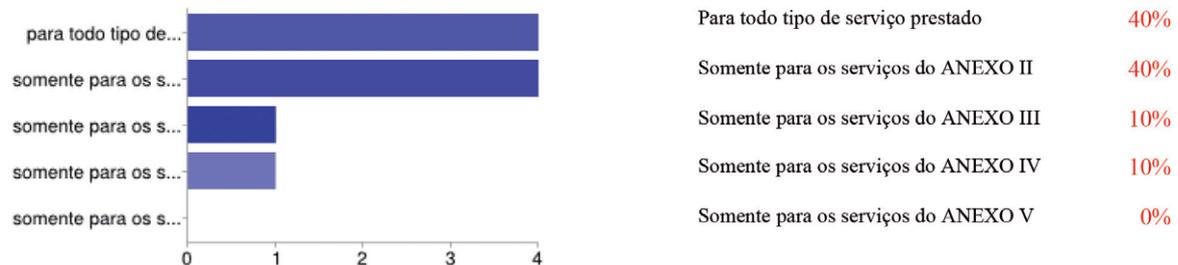
**Quanto ao ISS Retido na Fonte, a empresa Optante pelo SIMPLES deverá considerar:**



**Quanto ao ISS Retido na Fonte, a empresa Optante pelo SIMPLES deverá considerar:**



**Em relação aos Serviços - Quanto ao INSS Retido na Fonte, haverá retenção:**



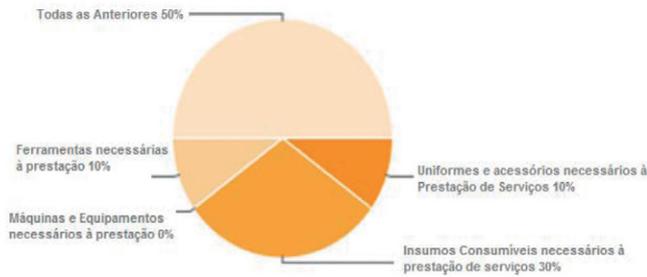
**Em relação às respostas múltiplas respondidas CORRETAMENTE:**

0% do grupo

- Anexo III
- Anexo IV

**Quanto as demais empresas (Não Optantes pelo SIMPLES NACIONAL)**

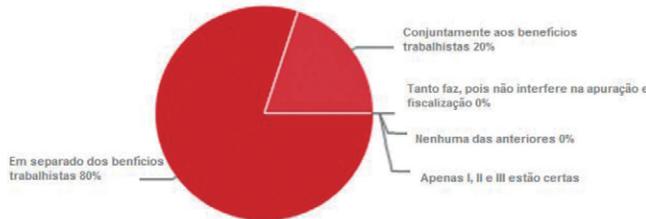
**Os serviços com emprego de materiais são aqueles que: compreendem...**



Uniformes e acessórios necessários à prestação de serviços	10%
Insumos consumíveis necessários à prestação de serviços	30%
Máquinas e equipamentos necessários à prestação	0%
Ferramentas necessárias à prestação	10%
Todas as anteriores	50%

**Quanto a Retenção do IRRF - CSLL - PIS - COFINS a empresa deve:**

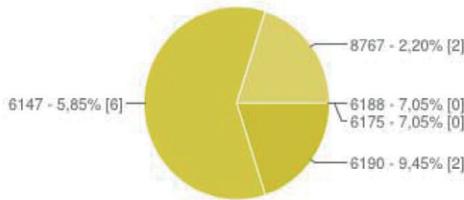
A empresa deve: destacar o valor dos materiais no corpo da NF



Em separado dos benefícios trabalhistas	80%
Conjuntamente aos benefícios trabalhistas	20%
Tanto faz, pois não interfere na apuração e fiscalização	0%
Nenhuma das anteriores	0%
Apenas I, II e III estão certas	0%

**Nos serviços com emprego de materiais - quanto a Retenção do IR - CS - PIS – COFINS**

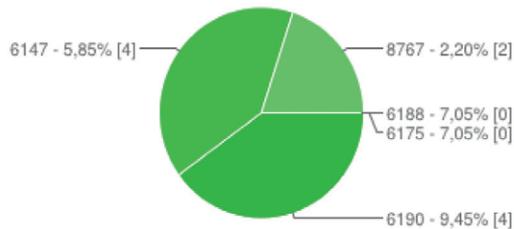
Se destacados corretamente os materiais, o código da receita a ser utilizado será:



6190 - 9,45%	20%
6147 - 5,85%	60%
8767 - 2,20%	20%
6188 - 7,05%	0%
6175 - 7,05%	0%

**(Nos demais serviços) e Quanto a Retenção do IRRF - CSLL - PIS - COFINS**

Se destacados corretamente os materiais, o código da receita a ser utilizado será:

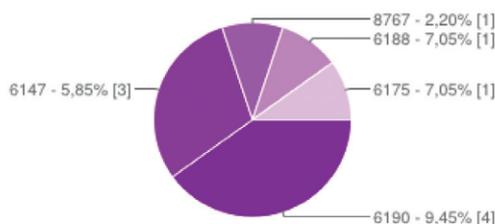


6190 - 9,45%	40%
6147 - 5,85%	40%
8767 - 2,20%	20%
6188 - 7,05%	0%
6175 - 7,05%	0%

**(Nos serviços com emprego de materiais) exemplo: LIMPEZA**

**Quanto a Retenção do IRRF - CSLL - PIS – COFINS**

Se NÃO destacados corretamente os materiais, o código da receita a ser utilizado será:



6190 - 9,45%	40%
6147 - 5,85%	30%
8767 - 2,20%	10%
6188 - 7,05%	10%
6175 - 7,05%	10%

