



## Nota Técnica GENOC/DCOG n. 008/2011

Florianópolis, 04 de outubro de 2011.

Assunto: **Restrições à utilização do regime de adiantamento para pagamento de serviços de pessoas físicas.**

Senhor Diretor de Contabilidade Geral,

Trata a presente Nota Técnica de orientação acerca da utilização no âmbito da Administração Pública Direta e Indireta Estadual do regime de adiantamento de despesas para o pagamento de serviços prestados por pessoas físicas e os seus reflexos tributários e administrativos, objetivando esclarecer a correta utilização desse instrumento.

### 1. INTRODUÇÃO

O estudo do tema teve como ação propulsora observações efetuadas por esta Gerência de Estudos e Normatização Contábil – GENOC em seu mister controlístico a partir de casos concretos quanto à utilização da sistemática do regime adiantamento.

Assim sendo, considerando que o regime de adiantamento de despesas deve ser utilizado pela Administração Pública em casos que fujam à possibilidade de utilização do processo ordinário da despesa;

Considerando que a legislação tributária obriga, em determinados casos, a entidade contratante dos serviços de pessoas físicas a retenção e ao recolhimento das contribuições previdenciárias, de imposto de renda e imposto sobre serviços até data definida, bem como à prestação de informações em GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, em DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, e, quando couber, em livros eletrônicos instituídos pelas prefeituras municipais;



Considerando que o prazo para prestação de contas dos recursos recebidos a título de adiantamento pode ultrapassar o prazo regulamentar para o recolhimento e prestação das informações acerca das obrigações tributárias, acarretando sanções previstas nas legislações que disciplinam os temas, tais como multas e juros; e

Considerando, ainda, que as multas e juros causados por ausência ou extemporaneidade na prestação de obrigações tributárias são despesas desprovidas de interesse público, sendo contrários aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, economicidade e eficiência administrativa, pois, além de se traduzir em má gestão, são estranhos à finalidade do ente estatal, não tendo reconhecimento legal, gerando custos extras com empenhamentos, sendo atacados em diversas oportunidades pela Corte de Contas Estadual, acarretando sanções aos servidores que os deram causa, com responsabilização solidária aos ordenadores da despesa, conforme farta jurisprudência nesse sentido (Prejulgados TCE/SC n<sup>os</sup> 446, 784, 875, 1038, 1744 e 3278).

Impende a essa Gerência de Estudos e Normatização Contábil – GENOC o mister de sistematizar o tema, trazendo a normatização afeta e propondo alternativas, a fim de orientar os responsáveis pelos serviços financeiros das unidades gestoras do Estado a bem proceder, evitando o uso desmedido da prática do regime de adiantamento com a finalidade de efetuar pagamentos de serviços de pessoas físicas, bem como atender com diligência às obrigações tributárias conexas, evitando custos inoportunos com procedimentos de controle e responsabilização, assim como oneração do erário com pagamento de juros e multas pela ausência do cumprimento dessas obrigações acessórias, despesas essas desprovidas de caráter público.

Nesse sentido, procedeu essa GENOC a uma série de visitas técnicas a unidades gestoras que utilizam o regime de adiantamento de despesas com a finalidade de efetuar pagamentos a pessoas físicas prestadoras de serviço, a exemplo da Fundação Catarinense de Esporte - FESPORTE e Secretaria de Estado da Justiça e Cidadania, oportunidade em que foi possível obter informações relevantes sobre o funcionamento da prática em discussão, as quais servirão de embasamento para a presente Nota Técnica.



## 2. DA ANÁLISE

### 2.1 Do Regime de Adiantamento

Como anteriormente ressaltado, é cediço que o regime de adiantamento de despesas deve ser utilizado em casos expressamente previstos em lei, quando não for possível o procedimento normal de aplicação, conforme preconiza o art. 68 da Lei Federal nº 4.320/1964.

#### **Lei Federal nº 4.320/1964**

(...)

Art. 68. **O regime de adiantamento é aplicável aos casos** de despesas expressamente **definidos em lei** e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho na dotação própria **para o fim de realizar despesas, que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.** (grifamos)

Nesse diapasão, em âmbito estadual, a utilização do regime de adiantamento foi prevista no art. 129 da Lei Complementar Estadual nº 381/2007, alterada pela Lei Complementar Estadual nº 534/2011, e regulamentada pelo Decreto Estadual nº 037/1999, com alterações posteriores, reiterando o caráter excepcional de sua utilização e elencando os casos em que é admitido.

#### **Lei Complementar Estadual nº 381/2007**

(...)

Art. 129. **O regime de adiantamento**, sempre precedido de empenho gravado na dotação própria, poderá ser utilizado para a realização de **despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.**

§ 1º O regime a que se refere o caput deste artigo consiste na entrega de numerário a servidor, **cuja prestação de contas far-se-á no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data do recebimento**, sob pena de atualização monetária e multa em favor do órgão ou entidade a que pertencer o crédito ou ao Tesouro Estadual.

#### **Decreto Estadual nº 037/1999, com alterações posteriores**

Art. 1º Para os fins do disposto neste Decreto, o **regime de adiantamento** consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedida de empenho gravado na dotação própria, com a finalidade de **realizar despesas que não possam subordinar-se ao processo normal de aplicação.**

(...)



Art. 10. **É aplicável** o regime de adiantamento:

I - **para atender despesas de viagem**, nelas incluídas as efetuadas com diárias, passagens e veículos fora da respectiva sede;

II - **para atender despesas de natureza sigilosa**, nos casos discriminados a seguir, previstos em regulamento próprio:

a) despesas com a manutenção das residências do Governador e do Vice-Governador do Estado;

b) despesas com representação de Gabinete do Governador e do Vice-Governador do Estado;

c) despesas com diligências policiais especiais realizadas pela Polícia Militar ou pela Polícia Civil do Estado.

III - **em situações excepcionais, para atender despesas de pequeno vulto**, assim entendidas aquelas cujo valor, em cada caso não ultrapassar o percentual de 0,5% (zero vírgula cinco por cento), do valor constante do art. 23, inciso II, alínea "a", da Lei Federal no 8.666, de 21 de junho de 1993, com as alterações posteriores, vedado o fracionamento de despesa ou do documento comprobatório, para adequação a esse valor;

IV - **para a aquisição continuada de mercadorias de diminuto valor em estabelecimentos usuários de equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF sujeitos a operações especiais de investigação fiscal**, com o objetivo de caracterizar a prática de fraudes e ilícitos tributários, desde que com a prévia autorização do Diretor de Administração Tributária ou do Gerente de Fiscalização;

V - **para atender despesas com Tratamento Fora do Domicílio de pessoas carentes, por meio do Sistema Único de Saúde - SUS**, mediante prescrição médica e levantamento sócio-econômico do paciente, limitando-se ao Elemento de Despesa "48 - Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas" do Programa "Encargos Assistenciais" do Fundo Estadual de Saúde;

VI - **para casos de comprovada urgência no atendimento na rede ambulatorial e hospitalar do Estado**, hipótese em que o limite a que se refere o inciso III poderá elevar-se a até 5% (cinco por cento) nas despesas realizadas pelo Fundo Estadual de Saúde e pelo Hospital da Polícia Militar Comandante Lara Ribas;

VII - **para atender despesas classificáveis no elemento '47.00 - Obrigações Tributárias e Contributivas'** previsto no Decreto no 2.895, de 21 de janeiro de 2005. (grifamos)

Vislumbrou essa GENOC, da análise dos casos concretos, quando das visitas técnicas, a utilização do regime de adiantamento em casos conhecidos previamente e que se repetem com frequência, descaracterizando a feição urgente e excepcional do instituto, além de não estarem albergadas nas hipóteses de utilização previstas pelas normas de regência supracitadas.

Nessa esteira, analisando a prática do instrumento pela FESPORTE, essa GENOC observou que o regime de adiantamento é utilizado, dentre outros, para o pagamento de serviços de arbitragem em competições



desportivas, sendo conhecido de antemão o credor e o tipo de serviço prestado.

O credor do empenho (servidor detentor do adiantamento), nesse caso, não guarda relação com a prestação efetiva dos serviços de arbitragem; porém, dada a forma de utilização do mecanismo, ele surge, principalmente perante o fisco, como a pessoa física que recebe o montante total do empenho, obrigando o responsável pelo envio da DIRF a excluí-lo manualmente das informações que devem ser remetidas à Receita Federal do Brasil - RFB, além de constar indevidamente como beneficiário dos pagamentos no sítio eletrônico "Prestando Contas" do Governo do Estado de Santa Catarina (<http://www.prestandocontas.sc.gov.br>), fato esse que deixa de considerar os arts. 48, parágrafo único, II, e 48-A, I, da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, pois não retrata com fidedignidade a essência das operações, distorcendo as informações e arranhando, dessa forma, o dever de transparência dos gastos públicos, previsto nesses dispositivos.

#### **Lei Complementar nº 101/2000**

(...)

Art. 48. São **instrumentos de transparência da gestão fiscal**, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; **as prestações de contas** e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. **A transparência será assegurada também mediante:**

(...)

**II – liberação ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público;** (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

(...)

Art. 48-A. Para os fins a que se refere o inciso II do parágrafo único do art. 48, **os entes da Federação disponibilizarão a qualquer pessoa física ou jurídica o acesso a informações referentes a:** (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).

**I – quanto à despesa:** todos os **atos praticados pelas unidades gestoras** no decorrer da **execução da despesa**, no momento de sua realização, com a **disponibilização mínima dos dados referentes** ao número do correspondente processo, ao bem fornecido ou ao serviço prestado, **à pessoa física ou jurídica beneficiária do pagamento** e, quando for o caso, ao procedimento licitatório



realizado; (Incluído pela Lei Complementar nº 131, de 2009).  
(grifamos)

Outro ponto de destaque é a necessidade de adequação da classificação da despesa quando do pagamento de serviços a pessoas físicas. Essa GENOC observou que as unidades gestoras utilizam comumente no empenhamento o item genérico 33.90.36.96 – Outros Serviços de Terceiros – Pagamento Antecipado.

Na sistemática adequada - procedimento ordinário da despesa -, deverá ser utilizado itens específicos, dependendo do tipo de serviço, fazendo com que as informações contábeis espelhem fielmente a natureza das operações, atendendo aos comandos do art. 2º do Decreto Estadual nº 3.221/2010, com alterações posteriores.

Para dar azo a essas sugestões, devem as unidades gestoras do Estado utilizar quando do empenhamento, salvo exceções justificadas, a sistemática da Inscrição Genérica conforme orientado por esta GENOC na Nota Técnica GENOC/DCOG nº 005/2011.

Com isso, evita-se o uso do adiantamento, reduzindo possibilidade da ocorrência de problemas no cumprimento de obrigações tributárias acessórias, bem como se atende aos dispositivos supracitados da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF quanto à transparência na gestão fiscal, na medida em que restará identificado exatamente o beneficiário do pagamento no instrumento de publicação utilizado pelo Estado.

#### **Decreto Estadual nº 3.221/2010, com alterações posteriores**

(...)

Art. 2º Os órgãos da Administração Pública Estadual Direta, as Autarquias, as Fundações, os Fundos Especiais e as Empresas Estatais Dependentes de Recursos Ordinários do Tesouro do Estado **terão que observar na execução da despesa orçamentária, as disposições e o detalhamento da Classificação da Despesa Pública, aprovada por este Decreto.** (grifamos)



## 2.2 Da Análise dos Prazos das Obrigações Relacionadas

O Decreto Estadual nº 037/1999 dispõe, ainda, que o prazo para a prestação de contas dos recursos recebidos a título de adiantamento será de 60 (sessenta) dias a contar do recebimento, conforme inteligência do seu art. 16.

### **Decreto Estadual nº 037/1999, com alterações posteriores**

(...)

Art. 16 **A prestação de contas de recursos recebidos a título de adiantamento se dará no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data do seu recebimento**, sob pena de aplicação de correção monetária e multa do órgão ou entidade a que pertencer o crédito, incidentes sobre o valor do numerário recebido pelo servidor e tendo por base a data em que a prestação de contas deveria ter ocorrido. (grifamos)

### **Contribuições Previdenciárias**

Paralelamente a essa exigência, a Legislação Previdenciária prevê no Decreto Federal nº 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social - as obrigações da empresa contratante dos serviços de contribuinte individual, em que frisamos a obrigatoriedade de retenção e recolhimento das contribuições previdenciárias dos contribuintes individuais prestadores de serviço, alíquotas a serem consideradas, prazos para o recolhimento, bem como as sanções por seu descumprimento.

Faz-se oportuno trazer a contexto, nesse instante, o conceito de contribuinte individual que importa a esta Nota Técnica, segundo a Legislação Previdenciária, a fim de demonstrar as características distintivas dessa espécie de contribuinte obrigatório do Regime Geral de Previdência Social.

Segundo o art. 9º, inciso V, do Decreto Federal nº 3.048/1999, com alterações posteriores, contribuinte individual é a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego. Depreende-se que os qualitativos “eventual” e “sem relação de emprego” são os traços distintivos a que se deve atentar para fins de enquadramento do prestador de serviço como contribuinte individual.

A seguir, apresentamos o rol exaustivo dos segurados considerados pela Legislação Previdenciária como contribuintes individuais, conforme disposto no seu art. 9º.



**Decreto Federal nº 3.048/1999**

(...)

Art. 9º São **segurados obrigatórios da previdência social** as seguintes pessoas físicas:

V - **como contribuinte individual**: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área, contínua ou descontínua, superior a quatro módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a quatro módulos fiscais ou atividade pesqueira ou extrativista, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 8º e 23 deste artigo; (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo -, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada, de congregação ou de ordem religiosa; (Redação dada pelo Decreto nº 4.079, de 2002)

d) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

e) o titular de firma individual urbana ou rural; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

g) todos os sócios, nas sociedades em nome coletivo e de capital e indústria; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

h) o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho e o administrador não empregado na sociedade por cotas de responsabilidade limitada, urbana ou rural; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

i) o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de



direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

**j) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)**

l) a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

m) o aposentado de qualquer regime previdenciário nomeado magistrado classista temporário da Justiça do Trabalho, na forma dos incisos II do § 1º do art. 111 ou III do art. 115 ou do parágrafo único do art. 116 da Constituição Federal, ou nomeado magistrado da Justiça Eleitoral, na forma dos incisos II do art. 119 ou III do § 1º do art. 120 da Constituição Federal; (Incluída pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

n) o cooperado de cooperativa de produção que, nesta condição, presta serviço à sociedade cooperativa mediante remuneração ajustada ao trabalho executado; (Incluída pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

o) Revogado pelo Decreto nº 7.054/2009; e

p) o Micro Empreendedor Individual - MEI de que tratam os arts. 18-A e 18-C da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que opte pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais; (Incluído pelo Decreto nº 6.722, de 2008). (grifamos)

No tocante ao prazo para o recolhimento, tanto das contribuições previdenciárias retidas dos contribuintes individuais prestadores de serviços (11%) quanto da parte patronal (20%), o Decreto Federal nº 3.048/1999, em seu art. 216, inciso I, “b”, determina que é obrigação da empresa efetuar o recolhimento até o dia 20 (vinte) do mês seguinte à prestação do serviço, antecipando-se o vencimento para dia útil anterior, quando não houver expediente bancário nesse dia.

Nessa esteira obrigacional, as informações previdenciárias referentes aos prestadores de serviços pessoas físicas também devem ser informadas pelas unidades gestoras do Estado em Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP, disponibilizado pela Caixa Econômica Federal - CEF, até o dia 7 (sete) do mês seguinte àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador, antecipando-se para o dia de útil imediatamente anterior.



Caso não haja expediente bancário normal no dia sete, em conformidade com o art. 32, inciso IV, da Lei Federal nº 8.212/1991, alterada pela Lei Federal nº 9.528/1997, c/c os arts. 2º a 4º da Portaria Interministerial MTE/MPS nº 227/2005 e Manual da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP), aprovado nos termos do Anexo Único da Instrução Normativa RFB nº 280/2008, conforme disposto em seu art. 1º.

#### **Lei Federal nº 8.212/1991**

(...)

Art. 32. **A empresa é também obrigada a:**

(...)

IV – **declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil** e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, **dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária** e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifamos)

#### **Portaria Interministerial MPS/MTE nº 227/2005**

(...)

Art. 2º A partir de março de 2005, **a transmissão dos arquivos gerados no SEFIP** Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, criado pela CAIXA para permitir a geração e entrega das informações relativas às contribuições previdenciárias e ao FGTS em meio eletrônico, **deverá ser feita exclusivamente pelo uso do CONECTIVIDADE SOCIAL.**

§ 1º Os arquivos gerados no SEFIP correspondem às informações relativas à GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, em conformidade com os dispositivos legais.

Art. 3º **A inobservância do disposto nesta Portaria enquadra-se na hipótese de descumprimento de obrigação tributária acessória e sujeita o infrator às penalidades relativas a deixar de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS**, na forma estabelecida pelo Ministério da Previdência Social, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto, de acordo com o disposto no inciso IV, do artigo 32 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e artigo 284 do Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, sem prejuízo de outras sanções administrativas, civis e criminais legalmente previstas.



Art 4º A inobservância do disposto nesta Portaria enquadra-se ainda nas hipóteses de infração à Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e sujeita o infrator às penalidades previstas no artigo 23 da mesma Lei, sem prejuízo de outras sanções administrativas, civis e criminais legalmente previstas.

Art. 5º A Secretaria de Inspeção do Trabalho do Ministério do Trabalho e Emprego, a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social, o INSS e a Caixa Econômica Federal, enquanto agente operador do FGTS, regulamentarão, no âmbito de suas competências, o disposto nesta Portaria. (grifamos)

### **Instrução Normativa RFB nº 880/2008**

Art. 1º **Ficam aprovadas as alterações do Manual da Guia de Recolhimento** do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP) para usuários do SEFIP 8, na forma do Anexo Único a esta Instrução Normativa, bem como a versão 8.4 do SEFIP.

### **Manual GFIP/SEFIP 8.4, aprovado pela IN RFB nº 880/2008**

#### **6 – Prazo para entregar e recolher**

**O arquivo NRA.SFP, referente ao recolhimento/declaração, deve ser transmitido pelo Conectividade Social até o dia sete do mês seguinte** àquele em que a remuneração foi paga, creditada ou se tornou devida ao trabalhador e/ou tenha ocorrido outro fato gerador de contribuição ou informação à Previdência Social. Caso não haja expediente bancário, a transmissão deve ser antecipada para o dia de expediente bancário imediatamente anterior. (grifamos)

Portanto, analisando os prazos para cumprimento das obrigações dispostas tanto no Decreto Estadual nº 037/1999 (60 dias) quanto no Decreto Federal nº 3.048/1999 (até o dia 20 do mês seguinte, em regra) e no Manual da SEFIP (até o dia 7 do mês seguinte, em regra), vislumbra-se a possibilidade de a prestação de contas de recursos a título de adiantamento (e as rotinas inerentes a esta) ultrapassar esses últimos prazos, ocasionando sanções de ordem tributária e, conseqüentemente, sanções imputadas pelo Tribunal de Contas do Estado, quando da análise dos atos do administrador, pela gênese de despesas com multas e juros desprovidas de interesse público.

A seguir, apresentamos os dispositivos sancionatórios mencionados, com destaque para o art. 239 do Decreto Federal nº 3.048/1999, que trata das sanções aplicáveis pelo fisco em caso de descumprimento do prazo para recolhimento das contribuições previdenciárias, os arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/1940 – Código Penal, que prevê sanções penais



cominadas pela apropriação indébita e sonegação dessas contribuições devidas.

**Decreto Federal nº 3.048/1999**

(...)

Art. 216. **A arrecadação e o recolhimento das contribuições** e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

**I - a empresa é obrigada a:**

a) **arrecadar a contribuição do segurado** empregado, do trabalhador avulso e do **contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração;** (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

b) **recolher o produto arrecadado na forma da alínea “a” e as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, inclusive adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, acordo ou convenção coletiva, aos segurados empregado, contribuinte individual e trabalhador avulso a seu serviço, e sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviço, relativo a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, até o dia vinte do mês seguinte àquele a que se referirem as remunerações, bem como as importâncias retidas na forma do art. 219, até o dia vinte do mês seguinte àquele da emissão da nota fiscal ou fatura, antecipando-se o vencimento para o dia útil imediatamente anterior quando não houver expediente bancário no dia vinte;** (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).

(...)

**XII - a empresa que remunera contribuinte individual é obrigada a fornecer a este comprovante do pagamento do serviço prestado consignando,** além dos valores da remuneração e do desconto feito, o número da inscrição do segurado no Instituto Nacional do Seguro Social; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

(...)

§ 6º Sobre os valores das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social e não recolhidas até a data de seu vencimento serão aplicadas na data do pagamento as disposições dos arts. 238 e 239.

(...)

§ 26. **A alíquota de contribuição a ser descontada pela empresa** da remuneração paga, devida ou creditada ao **contribuinte individual a seu serviço,** observado o limite máximo do salário-de-contribuição, **é de onze por cento no caso das empresas em geral e de vinte por cento quando se tratar de**



**entidade beneficente de assistência social isenta das contribuições sociais patronais.** (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

(...)

**Art. 239. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a:**

I - **atualização monetária**, quando exigida pela legislação de regência;

II - **juros de mora**, de caráter irrelevável, incidentes sobre o valor atualizado, equivalentes a:

a) um por cento no mês do vencimento;

b) taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia nos meses intermediários; e

c) um por cento no mês do pagamento; e

III - **multa variável**, de caráter irrelevável, nos seguintes percentuais, para fatos geradores ocorridos a partir de 28 de novembro de 1999: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999) (grifamos)

### **Código Penal**

**Apropriação indébita previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)**

(...)

Art. 168-A. **Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes**, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 1º **Nas mesmas penas incorre quem deixar de:** (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - **recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;** (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - **recolher contribuições devidas à previdência social** que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda



de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifamos)

**Sonegação de contribuição previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)**

(...)

Art. 337-A. **Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório**, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifamos)

## **Imposto de renda**

No tocante às obrigações de imposto de renda – IR, o artigo 157, inciso I, da Constituição Federal de 1988 prescreve que *“pertence aos Estados o produto da arrecadação do imposto de renda incidente na fonte sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem”*.

A fim de dar efetividade ao comando constitucional citado, o art. 11 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, estabelece que *“constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”*.



Assim, os órgãos da administração direta, as autarquias e fundações públicas possuem a prerrogativa constitucional de reverter para os cofres do Estado o produto do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos que venham a pagar, dando azo à importante fonte arrecadatória, a fim de prover o interesse coletivo com o financiamento dos serviços públicos inadiáveis.

Nesse sentido, o Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incide sobre o valor total da prestação de serviços, sendo vedada a dedução da parcela eventualmente devida relativa ao ISS, ainda que o valor desse imposto seja destacado do documento fiscal, conforme orientações constantes do Manual Técnico do IRRF ([http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com\\_docman&task=cat\\_view&gid=144&Itemid=26](http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=144&Itemid=26)), elaborado por esta DCOG e aprovado pela Portaria GABS/SEF nº 70, de 11/04/2008.

O imposto de renda retido na fonte, para as entidades da administração pública estadual com personalidade jurídica de direito privado, deve ser pago até o último dia útil do 1º (primeiro) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores, conforme prevê o art. 70, inciso I, "d", da Lei Federal nº 11.196/2005, e, para as demais entidades da administração direta e indireta com personalidade jurídica de direito público, devem ser observadas as orientações da Diretoria do Tesouro do Estado quanto à sua conversão em receita. De toda sorte, ressalta-se que essas informações devem ser prestadas à Receita Federal do Brasil – RFB em programa informatizado DIRF – Declaração de imposto de renda retido na fonte em data determinada, constante de regulamento dessa instituição.

O fato gerador ocorre na data em que o rendimento for pago ou creditado à pessoa jurídica beneficiária, o que primeiro ocorrer, observando-se que:

a) considera-se pagamento do rendimento a entrega de recursos, inclusive mediante crédito em instituição financeira, a favor do beneficiário, conforme inteligência do art. 38, parágrafo único, do Decreto Federal nº 3.000/1999;

b) entende-se por crédito o registro contábil, efetuado pela fonte pagadora, pelo qual o rendimento é colocado, incondicionalmente, à disposição do beneficiário, conforme Parecer Normativo CST nº 121/1973, citado pelo GUIA IOB DE CONTABILIDADE, novembro 2002, parte nº 20, p. 13.



## **Imposto sobre serviços**

Em relação ao imposto sobre serviços – ISS, conforme sistematizado no Manual Técnico para a Retenção do Imposto Sobre Serviços – ISS – 2ª Versão, aprovado pela Portaria SEF nº 074/2011 ([http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com\\_docman&task=cat\\_view&gid=145&Itemid=26](http://www.sef.sc.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=145&Itemid=26)), a Lei Complementar Federal nº 116/2003 definiu, como regra geral, a responsabilidade pelo pagamento do imposto ao prestador do serviço. Contudo, em alguns casos, esta responsabilidade recai sobre o contratante ou intermediário do serviço, o qual é obrigado a reter e a recolher o imposto ao município que faz juz a esta exação.

Inserem-se no conceito de tomador de serviço para a legislação do ISS os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual contratante de serviço.

Nesse diapasão, a Lei Complementar Federal nº 116/2003, quando expressa as duas situações em que é obrigatória a retenção e recolhimento do ISS, constante nos incisos I e II do seu art. 6º, permite aos Municípios e ao Distrito Federal, mediante edição de lei, dispor sobre outras situações que possam também ensejar retenção e recolhimento do ISS, conforme estabelece o *caput* do mesmo artigo, a seguir:

### **Lei Federal nº 116/2003**

(...)

**Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação**, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

**§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de sido efetuada a sua retenção na fonte.**

§ 2º Sem prejuízo do disposto no *caput* e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa. (grifamos)

O *caput* do artigo supracitado assegura a autonomia dos municípios, como também do Distrito Federal, na elaboração de outros casos de substituição tributária, na qualidade de sujeito ativo e mediante lei. No entanto, há de se registrar que essas mesmas entidades não poderão



contrariar os comandos dos incisos I e II do § 2º, do artigo 6º da Lei Complementar Federal nº 116/2003.

Com o fito de ilustrar esse mecanismo fiscal de atribuição da responsabilidade da retenção e recolhimento da exação a terceiros na relação jurídico-tributária, o município de Florianópolis dispôs no art. 271 da Lei de Consolidação de sua Legislação Tributária, Lei Complementar Municipal nº 07/1997, com alterações posteriores, que:

**Lei Complementar Municipal nº 07/1997**

(...)

Art. 271 **Estão sujeitos à retenção do imposto na fonte os serviços prestados aos órgãos da administração pública da União, do Estado e do Município, inclusive suas autarquias e fundações.**

§ 1º - O disposto neste artigo não se aplica:

I - aos contribuintes prestadores dos serviços descritos nos subitens 4.22 e 4.23 da lista de serviços;

“4.22 – Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.

4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário. (Anexo da Lei Complementar nº 7/97)”

II - aos contribuintes prestadores de serviço sujeitos ao pagamento do imposto em base fixa ou por estimativa, devendo esta condição ser comprovada no momento do pagamento do imposto.

§ 2º - Os valores descontados na forma deste artigo serão deduzidos pelos prestadores dos serviços no momento da apuração do imposto. (Redação dada pela Lei Complementar nº 126/2003) (grifamos)

O art. 3º da Lei Complementar Federal nº 116/2003 dispõe sobre as regras para definição do Município titular da competência tributária relativa ao ISS, prescrevendo que “*o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos itens I a XXII*”, casos em que ou será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou será devido no local da execução dos serviços.

Quanto ao prazo para recolhimento do tributo em discussão, dada a variedade normativa existente, pelo número de entidades tributantes do Estado, cabe a cada unidade gestora realizar a verificação dessa exigência na legislação do município em que tem sede, observando sempre os ditames da Lei Complementar Federal nº 116/2003.



### 2.3 Da Responsabilização Penal e Administrativa

Com relação à responsabilização administrativa pelos atos ensejadores do não recolhimento ou recolhimento extemporâneo de contribuições sociais, ocasionando multas e juros em decorrência do atraso, há de se perquirir tão somente àquele que, por ato omissivo ou comissivo, em quaisquer das fases dos procedimentos, deu ensejo ao atraso no adimplemento.

Em harmonia com esse entendimento, a nossa Corte de Contas assim se manifestou no Prejulgado TCE nº 875:

#### Prejulgado TCE nº 875

(...)

#### 4. A responsabilidade deve ser atribuída a quem deu causa ao dano ou à irregularidade.

Cabe ao titular atual da Unidade Gestora a apuração dos fatos e a identificação do responsável (Lei Complementar no 31/90, artigo 33). **Em caso de se omitir, o titular atual responderá solidariamente pelo dano ou pela irregularidade.** Se na apuração ficar comprovado que o ex-titular da Unidade conheceu a irregularidade e não adotou providências para apurar quem deu causa, responderá solidariamente pelo ocorrido. Em havendo responsabilidade solidária, o registro da responsabilidade financeira é feito em subconta específica do grupo Ativo Financeiro Realizável, designada pelo nome dos responsáveis de forma conjunta. (grifamos)

Em conformidade com o prejulgado acima expendido, o Ordenador Primário da Despesa ao tomar conhecimento de irregularidades ou inconformidades que acarretem dano ou prejuízo ao erário, deverá tomar as medidas cabíveis visando ao seu respectivo ressarcimento.

Identificado o responsável, proceder-se-á a sua notificação para, no prazo de até 30 (trinta) dias, exercer o contraditório ou recolher o débito ao erário. Caso se abstenha em exercer o direito ao contraditório, tenha suas razões de defesa rejeitadas, ou, ainda, deixe de recolher o débito que lhe foi imputado, poderá o órgão ou entidade da Administração Pública Direta ou Indireta sujeitos à disciplina da Lei nº 6.745, de 28 de dezembro de 1985 - Estatuto dos Servidores Públicos Civis – logo depois de esgotado esse prazo, providenciar o desconto na folha de pagamento do servidor nos termos do art. 95 do referido diploma legal:



**Lei Estadual nº 6.745/1985**

(...)

Art. 95 - **As reposições e indenizações à Fazenda Pública Estadual devidas pelo funcionário serão descontadas em parcelas mensais não excedentes à décima parte dos vencimentos**, exceto quando se tratar de ajuda de custo e diárias. (grifamos)

Esgotadas todas as providências administrativas e não havendo sucesso na reparação do dano, deverá o Ordenador Primário de Despesas, sob pena de responsabilidade solidária, providenciar a instauração de Tomada de Contas Especial, conforme exegese dos arts. 2º, 3º e 4º do Decreto Estadual nº 442/2003.

**Decreto Estadual nº 442/2003**

(...)

Art. 2º **A tomada de contas especial**, para efeitos deste Decreto, **é o processo devidamente formalizado pelo órgão competente**, que visa à apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano, diante da omissão no dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados pelo Estado mediante convênio ou instrumentos congêneres, bem como a título de subvenção, auxílio ou contribuição, da ocorrência de desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou ainda se **caracterizada a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte prejuízo ao Erário**.

Art. 3º **O processo de tomada de contas especial**, de caráter excepcional, **somente será instaurado após esgotadas as providências administrativas visando a regularizar a situação ou a reparar o dano**.

Parágrafo único. As providências administrativas se constituem, conforme o caso, de diligências, notificações e comunicações, assegurado o contraditório.

Art. 4º **O ordenador de despesas deverá, sob pena de responsabilidade solidária, adotar as providências administrativas** referidas no artigo anterior no prazo de 30 (trinta) dias a contar da data:

I - em que constatada irregularidade na aplicação de recursos públicos, ou em que deveria ter sido apresentada a prestação de contas, inclusive no que se refere a transferências por meio de convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, bem como à conta de subvenção, auxílio ou contribuição;

II - do conhecimento de ocorrência relacionada a desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou da caracterização de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao erário. (grifamos)



Com semelhante entendimento, manifestou-se o TCE/SC nos arts. 3º e parágrafo único do 4º da sua Instrução Normativa nº TC-03/2007, os quais trazemos à colação:

#### **Instrução Normativa nº TC-03/2007**

(...)

Art. 3º **A autoridade administrativa competente, sob pena de responsabilidade solidária, deverá imediatamente adotar providências com vistas à instauração de tomada de contas especial para apuração de fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano**, quando não forem prestadas as contas ou ocorrer desfalque, desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, ou ainda se **caracterizada a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte prejuízo ao erário.**

Art. 4º **As providências administrativas cabíveis anteriormente à instauração de tomada de contas especial se constituem em diligências, notificações, comunicações, providências para a reposição dos valores ou bens ou para a indenização correspondente ao dano ao erário e outros procedimentos devidamente formalizados, observando-se o contraditório e a ampla defesa.**

Parágrafo único. **O processo de tomada de contas especial**, de caráter excepcional, **somente será instaurado após esgotadas as providências administrativas** visando regularizar a situação ou reparar o dano. (grifamos)

Sendo estas as bases conceituais e legais que interagem com o tema “regime de adiantamento” e as “obrigações tributárias”, principais e acessórias, ao utilizar-se desta modalidade para contratação e pagamento de pessoas físicas por parte da administração pública, parte-se às considerações finais: síntese e conclusões.

### **3. SÍNTESE DA ANÁLISE**

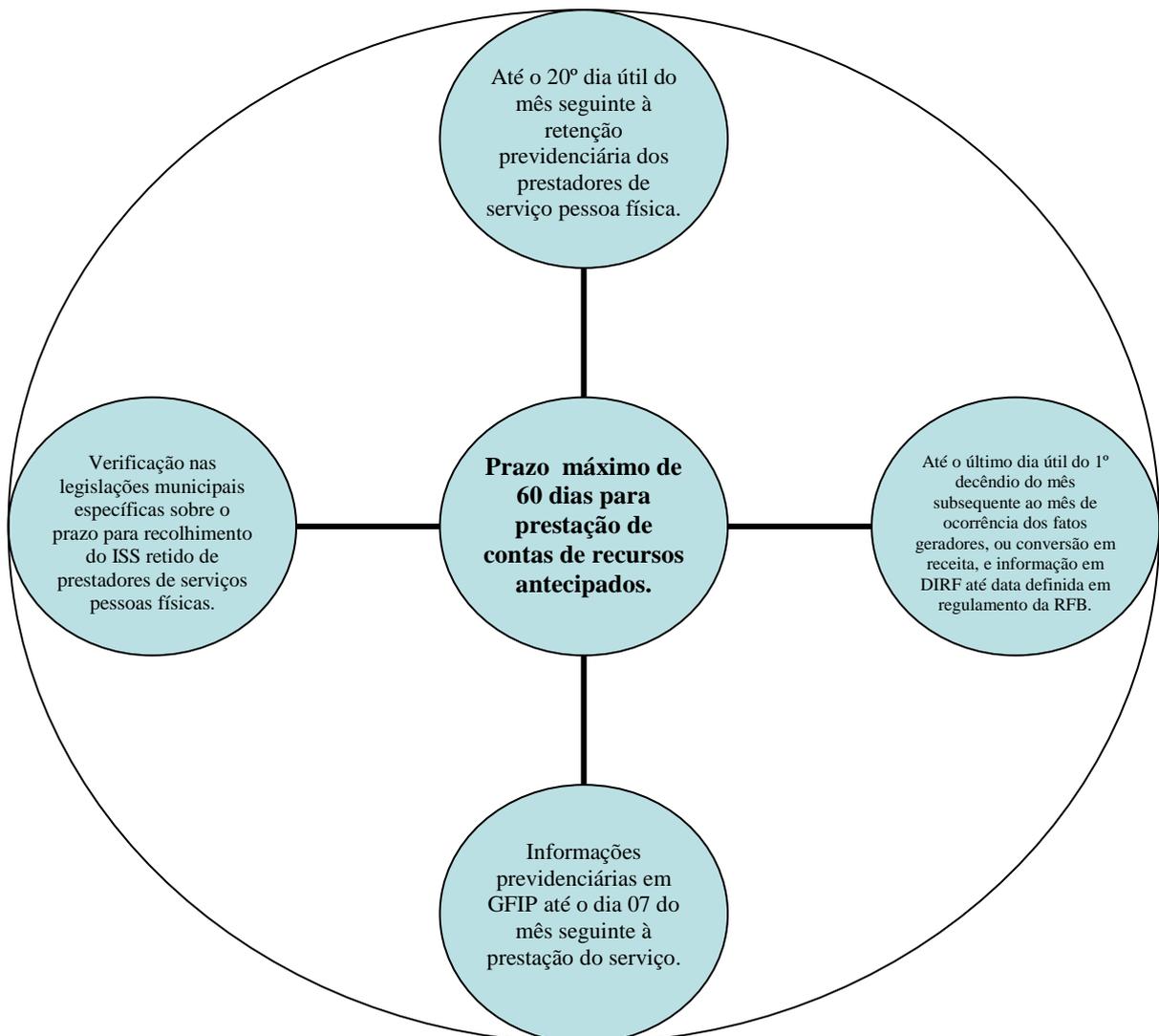
Com o fito de facilitar a compreensão do tema em análise, trazemos abaixo o quadro-síntese, contendo os fatos a serem observados pelos gestores quando do dispêndio com serviços de pessoas físicas e a principal base normativa albergante:



<b>Item</b>	<b>Elenco fático</b>	<b>Principal base normativa</b>
01	Evitar o uso de adiantamentos como instrumento para dispêndios com serviços de pessoas físicas.	Art. 68 da Lei Federal nº 4.320/1964; art. 129 da LC Estadual nº 381/2007; art. 10 do Decreto Estadual nº 37/1999.
02	Observar os pressupostos da transparência na gestão fiscal.	Arts. 48, p. único, II, e 48-A da LC Federal nº 101/2000.
03	Atentar para a correta classificação da despesa quando do empenhamento dos serviços de pessoas físicas.	Art. 2º do Decreto Estadual nº 3.221/2010.
04	Utilizar, salvo exceções justificadas, o instituto da Inscrição Genérica quando do empenhamento.	Nota Técnica GENOC/DCOG nº 05/2011.
05	Observar os prazos e condições para atendimento das obrigações tributárias, quanto a prazos, retenção e recolhimentos dos gravames (contribuições previdenciárias do prestador e do tomador).	Art. 216, I, “b”, c/c o art. 32, IV, da Lei Federal nº 8.212/91, alterada pela Lei Federal nº 9.528/97, c/c os arts. 2º a 4º da Portaria Interministerial TEM/MPS nº 227/2005; art. 70, I, “d”, da Lei Federal nº 11.196/2005; art. 38, parágrafo único, do Decreto Federal nº 3.000/99; Manual Técnico DCOG/SEF do IRRF; Manual Técnico DCOG/SEF do INSS; art. 6º da Lei Complementar Federal nº 116/2006; art. 271 da Lei Complementar Municipal Florianópolis nº 07/1997 (exemplo).
06	Observar prazos para prestação de contas dos recursos a título de adiantamentos de despesas.	Art. 16 do Decreto Estadual nº 37/99.
07	Atentar para o recolhimento dos juros e multas moratórios/sancionatórias por não recolhimento ou recolhimento em atraso das obrigações tributárias.	Art. 216, I, “a” e “b”, XII, c/c os §§ 6º e 26, c/c o art. 239 do Decreto Estadual nº 3.048/99.
08	Observar as sanções de ordem administrativa e penal no caso de descumprimento das obrigações tributárias e a criação de despesas sem caráter público com juros e multas	Prejulgado TCE nº 875; art. 95 da Lei Estadual nº 6.745/85; arts. 2º a 4º do Decreto Estadual nº 442/2003; arts. 3º e 4º da IN TCE/SC nº 03/07.

### **Quadro 1 - Síntese da análise da utilização do regime de adiantamento para pagamento de pessoas físicas**

No que se refere especificamente aos principais prazos regulamentares a serem observados em face das obrigações tributárias acessórias, a Figura 1 demonstra esta interação.



**Figura 1 – Interação de prazos a serem observados quando da utilização do regime de adiantamento para pagamento de pessoas físicas.**

#### **4. CONCLUSÃO**

Levando em consideração as informações supraexpostas, esta GENOC orienta as unidades gestoras do Estado a restringir o uso do regime de adiantamento para o pagamento de serviços prestados por pessoas físicas (contribuintes individuais), e utilizar o procedimento ordinário da despesa, observando a sua classificação correta e as obrigações tributárias acessórias que porventura seja devidas, mormente os seus prazos, a fim de evitar a ocorrência de questões tributárias.



Para dar efeito a essa orientação, sugere esta GENOC a utilização da sistemática da Inscrição Genérica – IG para o empenhamento, conforme Nota Técnica GENOC/DCOG nº 05/2011, a fim de atender, também, à exigência da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à transparência da gestão fiscal.

Por último, constatado o prejuízo ao erário em decorrência do não cumprimento ou cumprimento extemporâneo de obrigações fiscais acessórias, gerando multas e juros por atraso, deverá o ordenador de despesa adotar todos os procedimentos administrativos necessários com vistas a identificar o responsável pelo ato ensejador do ilícito e, não obtendo êxito, instaurar Tomada de Contas Especial, sob pena de responsabilidade solidária.

À consideração superior.

**Roberto Fialho**

Contador da Fazenda Estadual  
CRCSC nº 22.928/O-4

De acordo.

**Michele Patricia Roncalio**

Gerente de Estudos e Normatização Contábil  
Contadora CRCSC nº 25.092/O-0

De acordo.

Disponibilizar esta Nota Técnica no sítio da Secretaria da Fazenda e dar ciência, por correio eletrônico, a todos os órgãos e entidades integrantes dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

**Adriano de Souza Pereira**

Diretor de Contabilidade Geral  
Contador CRCSC nº 25.111/O-7