



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL EM DIREITO

Luan Burin da Rosa

O planejamento nas contratações públicas como forma de efetivar os princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência nas dispensas de retenções tributárias do imposto de renda e da contribuição previdenciária

Florianópolis

2026

Luan Burin da Rosa

O planejamento nas contratações públicas como forma de efetivar os princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência nas dispensas de retenções tributárias do imposto de renda e da contribuição previdenciária

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação Profissional em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. João Artur de Souza, Dr.
Coorientador: Prof. José Carlos Loitey Bergamini, Dr.

Florianópolis

2026

Burin da Rosa, Luan

O planejamento nas contratações públicas como forma de efetivar os princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência nas dispensas de retenções tributárias do imposto de renda e da contribuição previdenciária / Luan Burin da Rosa ; orientador, João Artur de Souza, coorientador, José Carlos Loitey Bergamini, 2026.

135 p.

Dissertação (mestrado profissional) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis, 2026.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Contratações públicas. 3. Retenção tributária. 4. Planejamento. I. de Souza, João Artur. II. Loitey Bergamini, José Carlos. III. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. IV. Título.

Luan Burin da Rosa

O planejamento nas contratações públicas como forma de efetivar os princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência nas dispensas de retenções tributárias do imposto de renda e da contribuição previdenciária

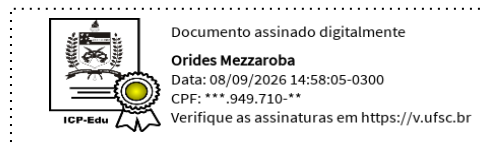
O presente trabalho em nível de Mestrado foi avaliado e aprovado, em 10 de setembro de 2026, pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. João Artur de Souza, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

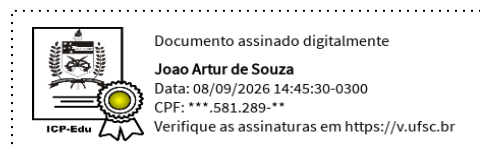
Prof. Alexandre Botelho, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Giovani de Paula, Dr.
Universidade Federal de Santa Catarina

Certificamos que esta é a versão original e final do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de Mestre em Direito.



Coordenação do Programa de Pós-Graduação



Prof. Dr. João Artur de Souza
Orientador

Florianópolis, 2026.

AGRADECIMENTOS

A Deus, fonte de toda sabedoria, *Causa Causarum*, Jesus Cristo, por permitir que este momento acontecesse. Aos meus pais, Valmir e Janete, pelo apoio, segurança e presença que sempre proporcionaram em todas as circunstâncias. À minha esposa, Taísa, pela compreensão e paciência com os momentos de ausência, necessários para a conclusão desta pesquisa. Ao meu filho, Rafael, de um ano e dois meses, que um dia lerá estas palavras, por ser a razão de todos os meus esforços. Aos meus orientadores, Dr. João Artur e Dr. José Carlos, por terem contribuído com o meu amadurecimento acadêmico. Aos membros da banca, Dr. Alexandre e Dr. Giovani, pelas críticas e sugestões que ajudaram a construir esse trabalho deste à qualificação. Ao Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC), por ter proporcionado essa oportunidade de aprendizado em tão renomada instituição como a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Aos meus atuais superiores, Taís, Raul e Dejair, pelo apoio que sempre estiveram dispostos a fornecer. Aos antigos colegas da Diretoria de Contas de Governo (DGO), onde tudo começou, pelos constantes incentivos ao aprendizado. Por fim, a todos que de certa forma contribuíram e estiveram ao meu lado durante essa jornada.

RESUMO

O presente estudo investiga o planejamento nas contratações públicas de serviços como instrumento para efetivar os princípios da juridicidade, da segurança jurídica e da eficiência nas dispensas de retenções do imposto de renda e da contribuição previdenciária. O problema central reside no gargalo operacional verificado na liquidação da despesa, estágio em que a Administração, como substituta tributária, depara-se com processos mal instruídos com declarações fiscais, obrigatórias para comprovação da dispensa de retenção, eivadas de inconformidades ou ausentes. Diante dessa assimetria informacional, o gestor oscila entre dois extremos: a renúncia indevida de receita, ao aceitar dispensas de retenção sem documentos comprobatórios adequados, e a realização da retenção por cautela, motivada pelo receio de responsabilização do agente pagador pela dispensa indevida. Ambas as condutas violam a boa-fé e a confiança legítima do prestador, afetam a juridicidade do ato e tem reflexos na eficiência, com perda de celeridade e retrabalhos. Para mitigar esses riscos, fixa-se como objetivo geral examinar como o planejamento estruturado na fase preparatória pode efetivar os princípios jurídicos nos casos de dispensa. Como solução, propõe-se a padronização de dispositivos na minuta contratual, anexo obrigatório do edital, associada à elaboração de declarações de dispensa padronizadas, que atendam requisitos exigidos em lei, as quais serão anexas ao edital. Ainda, a proposta antecipa o dever de comprovação do direito à dispensa de retenção tributária para o momento da assinatura do contrato. Essa modelagem elimina substancialmente a assimetria informativa, garante a conformidade na retenção e celeridade aos pagamentos. Metodologicamente, trata-se de pesquisa aplicada, com abordagem qualitativa e objetivos descritivos e exploratórios, estruturada pelo método dedutivo, valendo-se de coleta de dados bibliográfica e documental, sob uma perspectiva analítico-crítica.

Palavras-chave: Contratações públicas. Planejamento. Retenção tributária. Dispensa de retenção. Juridicidade. Segurança jurídica. Eficiência.

ABSTRACT

This study investigates procurement planning for public services as an instrument to operationalize the principles of legality (juridicity), legal certainty, and efficiency regarding exemptions from income tax and social security withholding. The central problem lies in the operational bottleneck identified during the expenditure liquidation stage, where the Public Administration—acting as a tax withholding agent—confronts improperly instructed processes containing non-compliant or missing tax declarations, which are mandatory to prove withholding exemption. Faced with this information asymmetry, the manager oscillates between two extremes: the improper waiver of revenue by accepting withholding exemptions without adequate supporting documentation, and precautionary tax withholding, driven by the fear of personal liability of the paying agent for an improper exemption. Both behaviors violate the contractor's good faith and legitimate expectations, compromise the legality of the act, and negatively impact efficiency through lost speed and rework. To mitigate these risks, the general objective is to examine how structured planning in the preparatory phase can give effect to these legal principles in exemption cases. As a solution, this study proposes standardizing clauses in the draft contract—a mandatory annex to the bidding notice—combined with the creation of standardized exemption declarations meeting legal requirements, which will also be attached to the notice. Furthermore, the proposal advances the duty to prove entitlement to tax withholding exemption to the time of contract execution. This design substantially eliminates information asymmetry, ensures compliance in tax withholding, and accelerates payments. Methodologically, this is an applied research with a qualitative approach and descriptive and exploratory objectives, structured using the deductive method, relying on bibliographical and documentary data collection under an analytical-critical perspective.

Keywords: Public procurement. Planning. Tax withholding. Withholding exemption. Legality (juridicity). Legal certainty. Efficiency.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CEBAS - Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social

CF - Constituição Federal

COSIT - Coordenação-Geral de Tributação

CTN - Código Tributário Nacional

DFD - Documento de Formalização de Demanda

ETP - Estudo Técnico Preliminar

FPE - Fundo de Participação dos Estados

IN - Instrução Normativa

IR - Imposto de Renda

LC - Lei Complementar

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NLLC - Nova Lei de Licitações e Contratos

PNCP - Portal Nacional de Contratações Públicas

PPA - Plano Plurianual

RDC - Regime Diferenciado de Contratações

RFB - Receita Federal do Brasil

SEF/SC - Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina

STF - Supremo Tribunal Federal

TCE/SC - Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

TR - Termo de Referência

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O ATENDIMENTO AOS PRINCÍPIOS DA JURIDICIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E EFICIÊNCIA.....	22
2.1	CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL	22
2.2	SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E OS ÓRGÃOS PÚBLICOS	24
2.3	O REGIME JURÍDICO DA RETENÇÃO TRIBUTÁRIA	28
2.3.1	O regime jurídico de retenção do imposto de renda	28
2.3.2	O regime jurídico de retenção da contribuição previdenciária.....	32
2.4	O CUMPRIMENTO DO DEVER LEGAL DE RETENÇÃO NOS CASOS DE DISPENSA COM ATENDIMENTO AOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS	34
2.5	O PLANEJAMENTO DA CONTRATAÇÃO E SEUS REFLEXOS NA REGULARIDADE DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	36
2.6	A LIQUIDAÇÃO DA DESPESA E A COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL	39
2.7	O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA EXECUÇÃO DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS DURANTE OS PAGAMENTOS	42
2.8	A RELAÇÃO ENTRE JURIDICIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E SEUS REFLEXOS NAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	46
2.9	AS VIOLAÇÕES AOS PRINCÍPIOS E SUA CAUSA REMOTA NAS DEFICIÊNCIAS DO PLANEJAMENTO NAS CONTRATAÇÕES.....	52
3	O PLANEJAMENTO DA CONTRATAÇÃO E SEUS REFLEXOS NAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	58
3.1	O PRINCÍPIO DO PLANEJAMENTO E A FASE PREPARATÓRIA SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 14.133/2021	58
3.1.1	A força normativa do princípio do planejamento e o rompimento do casuísmo: uma transição para a eficiência nas retenções tributárias	61
3.1.2	Os artefatos da fase preparatória, ETP e TR, como instrumentos auxiliares para confecção do edital e da minuta contratual.....	66
3.1.3	O juízo de previsibilidade objetiva como vetor de segurança jurídica nas retenções tributárias.....	71
3.2	A OBRIGATORIEDADE DO PLANEJAMENTO NAS CONTRATAÇÕES DIRETAS COM ADAPTABILIDADE E PROPORCIONALIDADE.....	76

3.3	A PADRONIZAÇÃO DO EDITAL E DA MINUTA CONTRATUAL: SEGURANÇA JURÍDICA, GOVERNANÇA E TRANSPARÊNCIA	80
3.3.1	O Edital e o Termo de Referência: instrumentos de planejamento que fornecem subsídios para as retenções tributárias.....	80
3.3.2	O caráter cogente do edital da minuta e a transparência ativa.....	86
3.3.3A	redução da assimetria informacional fornece suporte à proteção à confiança legítima e à eficiência administrativa.....	93
3.4	A CONTRIBUIÇÃO DO PLANEJAMENTO PARA A EFETIVAÇÃO DA JURIDICIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E EFICIÊNCIA NAS RETENÇÕES	98
4	PROPOSTA DE SOLUÇÃO PARA OS CASOS DE DISPENSA DE RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS	104
4.1	O REGIME JURÍDICO DAS DISPENSAS DE RETENÇÃO TRIBUTÁRIA E O DEVER INSTRUMENTAL DE COMPROVAÇÃO.....	104
4.2	A PRÁTICA ADMINISTRATIVA ATUAL DO TRIBUNAL DE CONTAS.....	109
4.3	PROPOSTA DE SOLUÇÃO: A MINUTA CONTRATUAL E O EDITAL COMO VETORES DE CONFORMIDADE.....	111
4.4	A CONCRETIZAÇÃO DA TRIÁDE PRINCIPIOLÓGICA NOS CASOS DE DISPENSA DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS	115
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	120
	REFERÊNCIAS	123
	APÊNDICE A – DECLARAÇÃO IN RFB Nº 2110/2022, II.....	129
	APÊNDICE B – DECLARAÇÃO IN RFB Nº 2110/2022, III.....	130
	ANEXO A – ANEXO II DA IN RFB Nº 1234/2012.....	131
	ANEXO B – ANEXO III DA IN RFB Nº 1234/2012.....	133
	ANEXO C – ANEXO IV DA IN RFB Nº 1234/2012	135

1 INTRODUÇÃO

A atuação da Administração Pública no campo das retenções tributárias na fonte, durante o adimplemento de obrigações decorrentes de contratações de serviços, impõe o cumprimento rigoroso de deveres instrumentais e obrigações acessórias pautadas por expressiva complexidade, dinamismo normativo e desafios operacionais.

Durante a execução financeira dos contratos administrativos celebrados, o órgão público assume a condição jurídica de verdadeiro substituto tributário. Recai sobre a entidade a obrigatoriedade de proceder com a retenção dos tributos incidentes sobre os pagamentos realizados aos prestadores de serviços contratados, a exemplo do imposto de renda e da contribuição previdenciária. Longe de exaurir-se no mero desconto financeiro, esse múnus público exige o subseqüente recolhimento dos valores aos cofres competentes e a entrega de declarações periódicas ao fisco. Tais deveres consubstanciam obrigações acessórias indissociáveis do plexo da responsabilidade tributária, cuja inobservância atrai sanções institucionais e contingências fiscais para o ente público.

Contudo, a prática administrativa tem evidenciado um sensível gargalo operacional nessa seara, concentrado nas hipóteses em que a legislação prevê a dispensa de tais retenções na fonte. Esse vácuo de conformidade desdobra-se em patologias jurídicas e financeiras multifacetadas. Sob a perspectiva arrecadatória, o equívoco na concessão de dispensas sem o devido lastro probatório configura renúncia inadvertida de receitas fiscais, colidindo frontalmente com as disposições da Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, que impõe o dever irrenunciável de arrecadação de todos os tributos de competência do ente federativo.

Por outro lado, a conduta defensiva do aplicador do direito gera disfunções igualmente problemáticas. Diante da falta de apresentação de documentos ou da entrega de formulários eivados de pendências e vícios de preenchimento, o agente público responsável pelo pagamento, por mero receio de responsabilização pessoal pelos órgãos de controle, adota a prática de efetuar a retenção por cautela. Esse comportamento defensivo e preventivo desconsidera o enquadramento fiscal do particular e viola frontalmente os postulados da boa-fé objetiva e da proteção à confiança legítima, compelindo as empresas contratadas a inaugurarem exaustivos

processos administrativos e judiciais de repetição de indébito para restituir os valores indevidamente subtraídos.

As repercussões desse arranjo procedimental tardio comprometem drasticamente a celeridade dos processos de pagamentos dos serviços prestados. A literatura especializada adverte sobre os prejuízos causados por essa dinâmica em que o controle de conformidade se concentra excessivamente no crepúsculo do processo, isto é, na etapa de liquidação da despesa orçamentária e do pagamento. Conforme afirma Lemos (2025), a consequência direta de postergar a análise documental das questões fiscais para o encerramento do fluxo é que as falhas cometidas desde a origem da contratação acabam detectadas em um momento processual que prejudicam a sua adequada e tempestiva correção. Fomenta-se, assim, um cenário crônico de ineficiência, caracterizado por repasses financeiros com sensível perda de celeridade, retrabalhos repetitivos no exame de documentos fiscais essenciais, uma fricção desgastante e contínua de comunicações redundantes entre os setores de finanças, de fiscalizações contratuais com os prestadores de serviços.

Configura-se, por conseguinte, uma acentuada assimetria informacional na execução contratual. A Administração depara-se com alegações frequentes dos contratados de que não foram advertidos sobre a necessidade de demonstração prévia de condições específicas relativas à dispensa tributária no ato de assinatura do ajuste. Esse hiato de clareza gera insegurança jurídica mútua, impedindo o gozo fluido dos benefícios de dispensa assegurados pela legislação de regência.

Diante desse panorama de disfunção operativa, emerge o problema central que orienta o presente trabalho de pesquisa: de que maneira o planejamento nas contratações públicas pode contribuir para efetivar os princípios da juridicidade, da segurança jurídica e da eficiência nos casos de dispensas de retenções do imposto de renda e da contribuição previdenciária?

Para responder a essa indagação, fixou-se como objetivo geral do trabalho examinar como o planejamento estruturado nas contratações públicas de serviços pode contribuir para efetivar a referida tríade principiológica, juridicidade, segurança jurídica e eficiência, especificamente nas hipóteses de dispensa de retenção do imposto de renda e da contribuição previdenciária.

Para desdobrar o problema e viabilizar o alcance dessa meta central, a pesquisa delinea três objetivos específicos fundamentais, a saber: a) delimitar o regime jurídico da substituição tributária e das retenções no âmbito da Administração

Pública e examinar os fundamentos jurídicos dos princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência e suas violações, ocorridas durante o pagamento dos serviços, nos casos de dispensas de retenções tributárias; b) avaliar se a fase de planejamento, seus instrumentos e documentos, como o Estudo Técnico Preliminar, o Termo de Referência, o edital e a minuta contratual, podem garantir a efetivação dos princípios jurídicos na fase de pagamento referente aos casos de dispensa das retenções; c) identificar os dispositivos e normas que regulamentam a dispensa das retenções do imposto de renda e da contribuição previdenciária, examinar e explicitar a experiência do TCE/SC com o Simples Nacional e propor uma solução concreta de como o planejamento nas contratações pode efetivar os princípios jurídicos nesses casos específicos de dispensa das retenções tributárias que ocorrem durante o pagamento.

A pesquisa justifica-se por sua manifesta relevância acadêmica e utilidade institucional para a gestão pública. O descumprimento das normas que disciplinam o dever de substituição tributária fragiliza a governança dos entes públicos e viola os princípios basilares atinentes à atividade administrativa do ente público. O fortalecimento preventivo da fase preparatória desponta como a alternativa viável para interligar harmonicamente o processo de planejamento à execução orçamentária e financeira, com reflexos no cumprimento das obrigações fiscais, sob as lentes do novo regime licitatório inaugurado pela Lei nº 14.133/2021.

Para evidenciar a imperiosidade de conectar o planejamento à higidez da execução, Santos (2023) adverte que a esmagadora maioria dos entraves e fricções vivenciados durante a vigência dos contratos administrativos possui sua raiz causal direta em omissões ou negligências técnicas cometidas durante a fase interna do certame, comprovando que o planejamento qualificado predetermina os rumos e o sucesso prático do ajuste em sua execução.

O uso estratégico dos artefatos da fase interna permite que o Estado se antecipe às contingências fiscais, exigindo previamente a documentação adequada e disciplinando com clareza e transparência regulamentar os deveres dos futuros contratantes. Destarte, o presente estudo assume relevo ao propor, em seu capítulo terceiro, uma solução concreta baseada na padronização de dispositivos na minuta contratual, anexo obrigatório do ato convocatório, e na anexação de declarações obrigatórias dos benefícios fiscais das dispensas de retenção tributária no documento editalício.

Ao condicionar a comprovação do direito à dispensa fiscal ao momento inaugural da assinatura da avença jurídica, o modelo arquitetado afasta a assimetria informativa na iminência do pagamento, blinda o gestor público contra riscos de responsabilização por omissão de retenção ou retenções realizadas contrariando o direito à dispensa por parte do prestador do serviço e assegura que a quitação das faturas ocorra em consonância com as balizas da juridicidade e da eficiência administrativa.

Referente à metodologia deste trabalho de pesquisa, por ser um mestrado profissional em direito, exige-se uma vinculação entre os pressupostos teóricos pesquisados e a utilidade prática da proposta de intervenção. Diante disso, esta pesquisa classifica-se, quanto à sua natureza, como aplicada. Sob a lição clássica de Gil (2022), a vertente aplicada caracteriza-se pelo eminente interesse prático, estando voltada à produção de conhecimentos diretamente dirigidos à solução de problemas específicos que envolvem a realidade institucional. No caso deste estudo, a busca por uma resposta imediata materializa-se na modelagem de uma proposta para efetivar os princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência na execução de casos específicos de dispensa de retenções tributárias realizadas nos pagamentos aos contratados no âmbito do TCE/SC.

No que tange à abordagem do problema, o presente estudo filia-se à vertente qualitativa. A opção por essa linha justifica-se pela necessidade premente de compreender e interpretar fenômenos complexos e dinâmicos que perpassam a atuação da gestão pública, tais como o planejamento nas contratações públicas como forma de auxiliar os agentes nas retenções tributárias em casos de dispensa durante os pagamentos, frente a desafios de conformidade documental, lacunas nas instruções de processo de contratação e pagamento e gargalos operacionais, afetando a conformidade e a eficiência dessa gestão. Conforme aponta Richardson (2012), a pesquisa qualitativa não se ocupa da quantificação numérica ou da mensuração estatística de dados isolados, mas sim do aprofundamento e da compreensão analítica de uma dinâmica social ou jurídica. Desse modo, em vez de mensurar estatisticamente o volume total de retenções na fonte, busca-se investigar as causas estruturais, administrativas e hermenêuticas que geram retenções fiscais indevidas, avaliando como o planejamento nas contratações pode funcionar como ferramenta assecuratória de conformidade e eficiência.

Sob o critério dos fins e objetivos pretendidos, a pesquisa assume um caráter concomitante descritivo e exploratório. Apresenta-se como descritiva ao detalhar o atual gargalo operacional e composição documental comprobatória dos benefícios fiscais das dispensas das retenções na fonte e seus efeitos que geram violações aos princípios jurídicos elencados. Segundo a doutrina metodológica de Vergara (2016), as pesquisas descritivas têm como escopo principal a descrição detalhada das características de determinada realidade ou fenômeno. O esforço aqui empreendido dedica-se a mapear e averiguar a etapa preparatória das contratações de serviços, confrontando os artefatos técnicos de planejamento com as obrigações acessórias impostas pelo ordenamento tributário nacional. Por sua vez, a pesquisa assume contornos exploratórios ao investigar a viabilidade de uma solução de padronização de dispositivos regulamentares em minutas contratuais e editais. Como adverte Gil (2022), a abordagem exploratória é essencial quando o tema, embora relevante, ainda carece de estruturação e sistematização prática no cotidiano administrativo.

Adotou-se como método de abordagem o dedutivo, organizando-se o raciocínio a partir de premissas universais consolidadas para alcançar conclusões aplicáveis ao objeto delimitado por meio de um encadeamento lógico. Richardson (2012) ensina que o processo dedutivo permite extrair do arcabouço normativo geral as soluções para problemas concretos. Partiu-se da premissa geral do dever de planejamento, pois expressamente positivado como princípio fundamental na NLLC. Se este planejamento deve garantir a máxima eficiência, juridicidade e a segurança jurídica, deduz-se que a omissão do edital e da minuta contratual no tocante às amarras tributárias é a causa remota da ineficiência e da operacionalização de retenções indevidas e com inconformidade. Através do cotejo doutrinário e normativo, testa-se a viabilidade da padronização documental como remédio jurídico, de modo que a proposição de dispositivos uniformes na origem do processo de contratação revela-se como uma imposição lógica do princípio do planejamento.

Para viabilizar a consecução dos objetivos a coleta de dados utilizou-se da pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica forneceu a sustentação teórica e o arcabouço conceitual necessários para averiguar a aplicabilidade do princípio do planejamento para a solução do problema de pesquisa, assim como para definições de princípios jurídicos atinentes aos trabalhos e questões relativas à substituição tributária. Esse levantamento envolveu a análise sistemática de livros de referência, teses e artigos científicos que versam sobre o planejamento no processo

de contratação pública, permitindo analisar e identificar diversas visões, em aspectos variados, sobre a fase preparatória, seus instrumentos e documentos, assumindo o planejamento um papel estratégico de prevenção de falhas operacionais e otimização dos recursos estatais, assim como o de princípio jurídico imposto ao gestor público em detrimento de um papel exclusivamente discricionário de boa gestão.

Paralelamente, a pesquisa documental constituiu peça-chave para o exame do cenário normativo, tanto referente às retenções tributárias quanto às contratações públicas. Assim, a vertente documental debruçou-se sobre o texto da Lei nº 14.133/2021, com especial atenção aos comandos que regem a fase preparatória, ladeado pelas instruções normativas da Receita Federal do Brasil, notadamente as regras estritas de conformidade e dispensa estipuladas na IN RFB nº 1234/2012 e na IN RFB nº 2110/2022. Não apenas aspectos legais e normativos, mas também tomou-se por referência a estrutura documental típica dos processos de contratação de serviços e de pagamento, com foco nas questões atinentes à atividade de retenção tributária nos casos de dispensa.

Os dados coletados por meio do acervo bibliográfico e documental foram tratados sob uma perspectiva analítico-crítica, própria da pesquisa documental normativa. O procedimento consistiu em organizar os achados em eixos de análise, com enfoque problemático: a) os gargalos operacionais na liquidação da despesa, a perda de celeridade e geração de retrabalho; b) a realização de retenções indevidas, realizadas por cautela ou quando da sua omissão, gerando restituição de valores ou a renúncia de receita por retenção; c) a inconformidade legal na instrução dos processos de pagamento com documentos inadequados ou a ausência destes; d) falta de elaboração e padronização adequada de documentos na fase preparatória da contratação que auxilie na solução dos problemas expostos. Esse procedimento auxilia na identificação das violações dos princípios administrativos e da solução proposta com base no planejamento nas contratações.

A decodificação desses riscos fiscais e de lacunas na fase de planejamento durante as contratações orientou a elaboração da proposta de intervenção desenvolvida no terceiro capítulo. Como solução prática para mitigar a assimetria informacional e conferir fruição célere ao fluxo de pagamentos, respeitando todas as conformidades legais exigidas e o direito à dispensa de retenção que fizer jus o contratado, consubstancia-se o produto final na proposição de cláusulas uniformes a serem inseridas na minuta de contrato, anexo obrigatório do edital, associada a

modelos padronizados de declarações que deverão constar do instrumento convocatório e serem assinadas pelo prestador de serviço contratado no momento da assinatura contratual.

Dessa forma, transfere-se o dever de comprovação do benefício fiscal de dispensa de retenção tributária para o momento inaugural da relação jurídica, garantindo que a conformidade com o princípio da juridicidade seja arquitetada na origem do processo, e não postergada para a liquidação e pagamento da despesa, consolidando a eficiência e a segurança jurídica.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O ATENDIMENTO AOS PRINCÍPIOS DA JURIDICIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E EFICIÊNCIA

2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO INICIAL

A observância do dever de retenção tributária pelos órgãos públicos, que se dá no momento do pagamento por serviços prestados, faz da Administração Pública substituto tributário e funciona como um instrumento que incrementa a eficiência da arrecadação estatal, evitando que empresas deixem de arrecadar o tributo devido, ao mesmo tempo que melhora a eficiência administrativa do aparelho fiscal do estado.

A obrigatoriedade da retenção tributária realizada por órgãos públicos, sendo o caso do TCE/SC, no pagamento dos serviços contratados é imposta por lei e regulada em seus detalhes por atos infralegais.

No caso do IR, essa obrigação é atribuída à fonte pagadora que antecipa o recolhimento do tributo devido pelo beneficiário do pagamento, e é regulamentada pela IN RFB nº 1234/2012, que traz, em seu artigo 2º-A a obrigatoriedade para os órgãos públicos estaduais. Já no âmbito da contribuição previdenciária, a retenção, que em regra é de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, nos casos de cessão de mão de obra ou empreitada, encontra sua regulamentação na IN RFB nº 2110/2022, que, no caput do artigo 110, impõe a retenção e o recolhimento.

Entretanto, a própria legislação prevê hipóteses específicas de dispensa dessa retenção, ou seja, quando a empresa ou o objeto da contratação atendem a requisitos legais para que se dispense a retenção na fonte. Estas hipóteses de dispensa têm por característica a sua natureza excepcional, sendo objetivamente positivas em lei e com regulamentação em normas infralegais.

Sobre a contribuição previdenciária, por exemplo, a IN RFB nº 2.110/2022, art. 115, destaca hipóteses em que a contratada não possui empregados, presta o serviço pessoalmente por meio de sócio ou titular e aufere, no mês anterior, faturamento igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição. Em relação ao imposto de renda, a IN RFB nº 1234/2012, em seu art. 4º, traz diversas hipóteses, dentre elas, as do inciso III, IV e XI, que prevê quais as entidades que estão dispensadas dessa retenção.

Tais dispensas, contudo, não operam de forma automática, exigindo a apresentação de documentação comprobatória, como declarações formais e

padronizadas, assinadas pelo representante legal da contratada, assim como o atendimento a determinados requisitos definidos em legislação para poderem, então, usufruir do benefício fiscal.

A ausência dessas comprovações documentais impede o afastamento da retenção, e se forem operacionalizadas de maneira errônea, terminam por afetar princípios jurídicos de observância obrigatória do ente público, como os da juridicidade, segurança jurídica e eficiência.

Nesse cenário, evidencia-se o dever da Administração Pública de atuar como substituto tributário e em conformidade com os princípios constitucionais e administrativos que regem sua atuação durante a realização dessas retenções.

Quando da realização dessas retenções de tributos durante os pagamentos, o princípio da juridicidade impõe que a atuação administrativa não se limite à estrita legalidade formal, mas observe todo o ordenamento jurídico, incluindo normas infralegais e princípios. Já a segurança jurídica exige previsibilidade, estabilidade e coerência nos atos e decisões administrativos, evitando violações à confiança legítima e protegendo a boa-fé do contratado, especialmente em matéria tributária. Por sua vez, o princípio da eficiência demanda que a Administração atue com racionalidade, otimização de recursos e planejamento, evitando erros, retrabalhos, atrasos em pagamentos e autuações decorrentes de falhas procedimentais.

A realização de retenções indevidas, sem respaldo legal, assume um potencial lesivo, podendo gerar prejuízos aos contratados e ensejar questionamentos e ressarcimentos. Por outro lado, a não retenção quando obrigatória pode implicar responsabilização do órgão público pelo não recolhimento do tributo devido.

Também, a dispensa da retenção sem a devida documentação comprobatória e o atendimento a requisitos legais viola diretamente os princípios da juridicidade e da segurança jurídica, ao afastar a aplicação da norma sem base legal adequada, podendo culminar em apontamento de órgãos de controle interno e externo.

A falta de retenção da contribuição previdenciária, por exemplo, pode acarretar problemas para o próprio ente federativo, inibindo os recebimentos de transferências federais e a formalização de acordos, convênios e outros instrumentos.

Tais situações evidenciam que erros nesse campo não são meramente formais, mas possuem potencial lesivo relevante à ordem jurídica e à gestão pública.

Diante disso, torna-se imprescindível examinar e compreender o papel do planejamento nas contratações públicas, sua fase preparatória, seus instrumentos e

documentos gerados, como meio de mitigação de riscos durante as retenções tributárias e de concretização dos princípios juridicidade, segurança jurídica e eficiência.

A fase preparatória, estruturada pela Lei nº 14.133/2021, compreende a elaboração de documentos essenciais, com diversos instrumentos que podem e devem ser utilizados pelo órgão durante a contratação de serviços.

A minuta do contrato, bem como o edital, são documentos basilares que têm reflexos nas retenções tributárias, pois tem regras, não apenas para o procedimento licitatório como também para toda a contratação, incluindo fase de execução contratual.

Nessa linha, é na minuta contratual, anexada ao edital para conhecimento de todos os participantes, que conterá exigências documentais, com o devido fundamento legal, para serem apresentadas no ato da assinatura do contrato.

É no edital publicado que, além da minuta contratual e do próprio TR, anexos que sejam relevantes de serem apresentados no momento da assinatura contratual podem ser inseridos, trazendo transparência ao processo de contratação e, ainda, conferindo eficiência e segurança jurídica durante a execução, com reflexos nas retenções de tributos.

Ou seja, planejamento adequado da contratação permite que a Administração Pública antecipe soluções estabelecendo documentos necessários para a dispensa de retenção tributária, com a devida fundamentação legal, para serem apresentados já no momento da assinatura do contrato, reduzindo falhas, erros, deficiências e inconformidades, promovendo maior previsibilidade, segurança e eficiência nos casos de dispensa de retenção tributária durante os pagamentos efetuados.

Em face do exposto, poderia o planejamento da contratação e a fase preparatória, com a utilização adequada dos devidos instrumentos e documentos, contribuir para efetivar o princípio da juridicidade e assegurar maior segurança jurídica durante as retenções tributárias, promovendo maior eficiência administrativa, evitando falhas e retrabalhos, atrasos em pagamentos e reclamações dos contratados?

2.2 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E OS ÓRGÃOS PÚBLICOS

A sistemática da substituição tributária atribui à Administração Pública a responsabilidade primária de atuar retendo os tributos nos pagamentos efetuados a

seus contratados, convertendo uma obrigação fiscal em um dever instrumental do Estado.

Como premissa introdutória, é fundamental compreender que o exercício dessa competência vai muito além de uma rotina burocrática de arrecadação, exigindo do gestor público uma atuação estritamente pautada pelos princípios da legalidade e da juridicidade, o que significa submeter cada ato não apenas à lei formal, mas à integralidade do ordenamento normativo.

Nesse cenário, o respeito à segurança jurídica ergue-se como vetor essencial para garantir a previsibilidade e a estabilidade nas relações com os particulares, tornando imprescindível um cuidado rigoroso, técnico e fundamentado na análise das hipóteses de dispensa dessas retenções, juntamente com os requisitos legais necessários a serem cumpridos pelos detentores deste direito.

Assegura-se com essas ações que quaisquer afastamentos das retenções tributárias ocorram mediante esmerada comprovação documental, equilibrando os princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência na atuação administrativa.

No ordenamento jurídico brasileiro, a substituição tributária consolida-se como uma técnica de arrecadação pautada na eficiência e na racionalização do sistema. Ao deslocar o dever de cumprimento da obrigação tributária do contribuinte natural para um terceiro, o legislador busca simplificar procedimentos e mitigar o inadimplemento dos tributos devidos. Contudo, essa escolha não se sujeita ao campo da discricionariedade, pois, conforme leciona Melo (2025), a figura do substituto deve emergir de uma conexão lógica com o fato imponible, de modo que a responsabilidade imputada a esse terceiro, que não realizou o fato gerador, mas possui vínculo com o contribuinte, respeite a coerência material da norma.

Nesse sentido, a imposição desse regime exige cautela legislativa. Para Melo (2025, p. 273), a eleição de um substituto deve “observar rigorosamente o princípio da capacidade contributiva”, garantindo que o sujeito eleito tenha meios de repercutir o ônus financeiro do tributo sobre o contribuinte substituído. Outrossim, a técnica da substituição somente alcança legitimidade quando preserva a estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária, evitando que a praticidade administrativa se sobreponha às garantias constitucionais. Sob o prisma da política fiscal, Leandro Paulsen (2023) reforça que a substituição tributária confere maior efetividade à tributação ao reduzir a pulverização do controle fiscal.

O instituto dota o sistema de "praticabilidade", termo que designa a simplificação de procedimentos para garantir que o crédito tributário seja constituído e recolhido com menor custo e maior segurança, especialmente em setores onde a fiscalização direta ao contribuinte seria operacionalmente inviável ou de elevada dificuldade de execução. Essa operação traz mais praticidade tornando-se mais eficiente a ação dos agentes de fiscalização, trazendo um bom custo-benefício para o aparelho estatal arrecadador.

Essa praticabilidade, entretanto, anda lado a lado com a complexidade das normas e procedimentos inerentes ao processo de retenção tributária, precisando resguardar a juridicidade, segurança jurídica e eficiência dessas operações, requerendo novas organizações administrativas para se enfrentar os desafios que a atividade traz em sua operação.

A premissa para a regularidade nessas operações de retenções efetuadas pela Administração Pública é exata identificação dos sujeitos da relação tributária. O CTN, em seus artigos 119 e 121, estabelece o binômio entre o sujeito ativo, titular da competência para exigir a obrigação, e o sujeito passivo. Este último subdivide-se entre o contribuinte, que possui relação direta com o fato gerador, e o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição legal.

Essa distinção é fundamental para delimitar a atuação dos órgãos públicos. Ao realizar a retenção na fonte, a Administração Pública não assume a condição de contribuinte, mas sim de responsável por substituição.

De acordo com o professor Leandro Paulsen (2023), no que diz respeito à realização do pagamento, o substituto atua em lugar do contribuinte, mas jamais ocupa o seu lugar na relação contributiva. Por ser colocado na posição de substituto, o terceiro não se torna contribuinte do montante devido, sendo sujeito passivo, sim, mas da relação própria de substituição, e não da relação contributiva.

O dever da Administração Pública nasce de uma escolha estratégica do legislador ordinário, em benefício da arrecadação tributária, amparada pelo artigo 128 do CTN, estando este legislador restrito aos limites da sua competência constitucional, não podendo transpor as fronteiras do fato demarcado pela regra-matriz sem preservar o núcleo de referência atribuído pela Constituição. No âmbito das retenções tributárias, o órgão público atua como um agente estratégico, garantindo que a materialidade tributável apurada no pagamento de serviços contratados seja convertida em receita pública de forma imediata.

A responsabilidade tributária atribuída a terceiros, e especificamente no caso dos entes públicos, justifica-se pela necessidade de combater a evasão e, também, de otimizar a fiscalização e a arrecadação. Observa Rodrigues (2023) que, em um cenário ideal, o adimplemento ocorreria espontaneamente pelo destinatário constitucional do tributo, situação longe de ser realidade.

Ademais, a complexidade das relações jurídico-tributárias, assim como o anseio pela redução da carga tributária tornam a intervenção de um terceiro vinculada ao pagamento um mecanismo de proteção do interesse fiscal.

Esse papel instrumental é exercido, no que tange às contratações públicas, no momento do pagamento ao prestador contratado, configurando uma modalidade de substituição que se assemelha à concomitante. Ao atestar a execução do serviço previsto contratualmente e processar a despesa a ser quitada, o órgão atua como garantidor da arrecadação, aumentando a eficiência arrecadatória, porém não apenas pela arrecadação dos valores, mas pelo adiantamento do seu recolhimento, que em uma situação normal se daria posteriormente à execução e pagamento das operações realizadas.

Em linha com o dito, Rodrigues (2023, p. 64) assevera que a lei prevê tais hipóteses "para evitar a fraude e a sonegação fiscal, facilitar a ação fiscalizatória da autoridade fazendária, dando maior eficiência à arrecadação". Entendimento este que se coaduna com o exposto.

Essa atuação é regida por normas específicas, com destaque para a IN RFB nº 1234/2012, para o IR, e a IN RFB nº 2110/2022, para a contribuição previdenciária, além de soluções de consulta Cosit da RFB para casos de lacunas em interpretação.

A submissão dos órgãos públicos a esses normativos é absoluta, e qualquer falha na retenção ou no recolhimento implica sanções e consequências. A este propósito, as penalidades aplicáveis à não retenção ou ao recolhimento intempestivo, previstas na legislação do IR, estendem-se subsidiariamente às demais contribuições federais, conforme expõe a IN RFB nº 1234/2012, em seu art. 8º, além de outras consequências, como se verá.

Em conclusão, a Administração Pública, na condição de substituta tributária, exerce uma função que transcende a mera gestão contratual comumente entendida, operando como um braço instrumental do Estado arrecadador, aumentando eficiência na operação e evitando evasão e sonegação, facilitando a atividade fiscalizatória.

Essa atividade, contudo, deve ser exercida dentro dos contornos da juridicidade, respeitando-se o vínculo jurídico real com o contribuinte e as normas de dispensa previstas na legislação, sob pena de desvirtuar a finalidade do instituto e comprometer a segurança jurídica das contratações, com irradiando efeitos das suas falhas na operação administrativa do ente.

2.3 O REGIME JURÍDICO DA RETENÇÃO TRIBUTÁRIA

Como substituto tributário, tem o órgão público pagador do serviço contratado a obrigação da retenção do imposto. Em se tratando do IR e da contribuição previdenciária, as duas normas infralegais basilares para a execução da operação são IN RFB nº 1234/2012, tratando do IR, e a IN RFB nº 2110/2021, tratando da contribuição previdenciária.

Elas tratam tanto da natureza obrigatória das retenções, imposta à Administração Pública, das definições de alíquotas e bases de cálculo para as hipóteses, e tratam dos casos em que há a dispensa dessa retenção por parte do órgão público, mediante apresentação de documentos comprobatórios de tal situação, preenchendo todos os requisitos legais necessários para usufruir do benefício de exceção.

2.3.1 O regime jurídico de retenção do imposto de renda

O dever de retenção do IR pelos órgãos e entidades da Administração Pública constitui manifestação da responsabilidade tributária por substituição, na qual a lei atribui ao tomador do serviço a incumbência de reter e recolher o tributo devido pelo contribuinte natural.

Trata-se de mecanismo de eficiência fiscal, cuja função é antecipar e assegurar a receita tributária, reduzindo a inadimplência e fortalecendo o controle estatal.

Um marco normativo central encontra-se na Lei nº 9.430/1996, art. 64, que estabelece de forma clara a obrigação dos órgãos públicos federais, quando efetuarem pagamentos pela prestação de serviços.

A lei dispõe que 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 e de outras contribuições e que essa obrigação de retenção recai sobre o órgão ou entidade responsável por efetuar o pagamento.

Esse dispositivo deixa claro que a Administração Pública é responsável tributária, designado diretamente pela lei, sendo obrigada a proceder à retenção e ao recolhimento quando dos pagamentos aos contratados. Com isso impede-se que o imposto dependa da ação espontânea do contribuinte contratado, transferindo ao ente público a responsabilidade pela efetivação da arrecadação e do respectivo recolhimento.

A lei ainda detalha em seu art. 5º que o IR a ser retido será determinado mediante a aplicação da alíquota de quinze por cento sobre o resultado da multiplicação do valor a ser pago pelo percentual de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249/1995, aplicável à espécie de receita correspondente ao tipo de bem fornecido ou de serviço prestado. Essas alíquotas podem ser encontradas, com o produto dos cálculos já estabelecidos e dispostos, no Anexo I da IN RFB nº 1234/2012. Para reforçar esse regime jurídico e pormenorizar o disposto no art. 64 da Lei 9.430/1996, a Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1234/2012, a qual fixou procedimentos padronizados para a retenção do IR no âmbito da Administração Pública Federal.

Porém o art. 2º-A da referida Instrução Normativa, foi acrescentado à norma com a publicação da IN RFB nº 2239/2024, em razão do Tema de Repercussão Geral nº 1130 do STF.

Lê-se na IN RFB nº 1234/2012, art. 2º-A, que ficam obrigados a efetuar a retenção, na fonte, do imposto sobre a renda incidente sobre os pagamentos que efetuarem a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços em geral os órgãos da administração pública direta dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, inclusive as autarquias e fundações que vierem a instituir.

O dispositivo consolida a obrigação administrativa, substituindo eventuais discussões sobre a necessidade de regulamentação específica e reforçando o dever de retenção. Note-se que, ao determinar que “deverão efetuar” a retenção, a Instrução Normativa adota linguagem categórica, compatível com a natureza cogente da responsabilidade tributária designada aos órgãos públicos.

Nesse diapasão, a obrigatoriedade de retenção, preceituada no art. 2º-A da Instrução Normativa RFB nº 1234/2012, não subsiste isoladamente no ordenamento, mas articula-se organicamente com a *ratio decidendi* exarada pelo STF no julgamento

do Tema 1130 de repercussão geral. Ao pacificar a controvérsia sobre a repartição tributária, o Pretório Excelso consolidou o entendimento de que pertence aos entes subnacionais, Estados, Distrito Federal e Municípios, a titularidade do produto arrecadado com a retenção do imposto de renda retido na fonte, inclusive quando o fato gerador decorre de pagamentos efetuados a pessoas físicas ou jurídicas em razão do fornecimento de bens ou da prestação de serviços às suas estruturas administrativas, autárquicas e fundacionais.

Essa mudança de hermenêutica realiza uma transformação substancial na natureza jurídica da arrecadação para o ente pagador: o que outrora era visto como uma mera colaboração técnica com o Fisco Federal, transfigura-se agora em receita própria e originária.

Sob o prisma da Lei de Responsabilidade Fiscal, LC nº 101/2000, essa titularidade impõe ao gestor público um dever de diligência qualificado. À luz do art. 11 da LRF, a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência e, por simetria, das receitas de titularidade constitucional do ente constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal.

Consequentemente, a inércia ou a deficiência nos mecanismos de retenção tributária estadual deixa de ser uma mera falha procedimental para configurar uma efetiva perda de arrecadação. Tal omissão ressoa diretamente no equilíbrio das contas públicas, podendo caracterizar uma renúncia de receita indevida, nos moldes do art. 14 da LRF, visto que o gestor estaria, na prática, renunciando a recursos que já integram o patrimônio jurídico do erário local.

Nessa linha, a tese fixada pelo Supremo reforça o interesse jurídico e econômico da Administração Pública em exercer um controle interno rigoroso sobre suas unidades pagadoras.

A fiscalização estrita da retenção e do recolhimento transforma-se em imperativo para a gestão pública, o qual é essencial para o fortalecimento do ciclo de financiamento das políticas públicas e para a preservação da autonomia financeira, sob pena de responsabilização por gestão fiscal temerária perante os órgãos de controle.

Também o Manual de retenção do IR da SEF/SC (2023) reafirma a obrigação da retenção de acordo com a Lei nº 9.430/1996, art. 64, em linha com o entendimento do Tema 1130 da Suprema Corte, além das instruções normativas da RFB, que regulamentam o tema. Detalha ainda o manual a execução destes procedimentos

relativos à retenção de tributos nos pagamentos. Ao efetuar pagamentos a prestadores de serviços, a Administração Pública atua como responsável tributária por força de lei, devendo reter e recolher o IR, como bem reforça o referido Manual da Fazenda Estadual.

O descumprimento desses deveres pode ensejar responsabilização e consequências para o próprio ente público e de seus gestores, por conta do descumprimento do dever legal.

Ademais, a não observância dos deveres de retenção e recolhimento do IR pelo órgão público responsável pelo pagamento ao contratado, pode configurar também infração tributária, uma vez que envolve tanto o descumprimento de obrigação acessória quanto o inadimplemento da obrigação principal, nos termos do art. 113, §3º, do CTN segundo o qual: “§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Ainda, a própria IN RFB nº 1234/2012, logo em seu art. 8º, informa a aplicação de penalidades e demais acréscimos previstos na legislação do IR, nas hipóteses de não retenção, falta de recolhimento e recolhimento após o prazo, inclusive de falta de declaração ou declaração inexata. Por esta razão há a possibilidade sofrer outras consequências aquele que incorrer em falta de retenção e recolhimento, motivo para atenção especial nessas obrigações tributárias derivadas do pagamento de serviços prestados aos órgãos e entidades do setor público.

Uma das leis citadas no artigo da Instrução Normativa trazia acima é a Lei nº 9.430/1996, a qual estabelece penalidades específicas para casos de falta de recolhimento do imposto retido, como em seu art. 44 que prevê multa de lançamento de ofício sobre a diferenças na falta de recolhimento. A omissão na retenção devida, ou a falta do seu recolhimento, pode gerar multa e atualização dos valores, além de repercussões administrativas para os agentes responsáveis, quando for o caso.

Além de poder incorrer em penalidades presentes em legislações fiscais específicas, existe a problemática do recolhimento indevido, o que gera ao particular direito ao ressarcimento oportuno dos valores indevidamente retidos. Estes problemas por si mesmos levam a reflexão sobre a importância de um planejamento adequado no âmbito das contratações públicas e seus reflexos nas retenções tributárias que ocorrem nos pagamentos realizados pelo órgão contratante dos serviços.

2.3.2 O regime jurídico de retenção da contribuição previdenciária

O dever de retenção da contribuição previdenciária pelos órgãos públicos constitui expressão da responsabilidade tributária por substituição, decorrente de previsão legal específica e de fundamentos sistemáticos do Direito Tributário.

A legislação previdenciária atribui ao tomador de serviços, inclusive à Administração Pública, a incumbência de reter e recolher a contribuição devida pela empresa contratada quando presentes as hipóteses de cessão de mão de obra ou empreitada, promovendo um modelo de arrecadação que privilegia a eficiência e a segurança jurídica.

O fundamento central dessa responsabilidade encontra-se na Lei nº 8.212/1991, art. 31, estabelece que a empresa contratante deve realizar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária. Conforme se lê no caput do referido artigo, o contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida.

Essa obrigatoriedade de retenção prevista em lei federal é regulamentada através de norma infralegal, a IN RFB nº 2110/2022, que consolida a disciplina administrativa aplicável à matéria, reafirma essa obrigatoriedade, em seu art. 110, com redação bastante similar ao positivado na lei.

Além da instrução normativa regulamentar a lei, em termos da obrigatoriedade da retenção, aprofunda em nível de detalhamento as nuances da execução e operacionalização dessa retenção. Tem por característica ser uma norma extensa, abordando minúcias sobre os serviços prestados que sofrerão a incidência dessa retenção.

Cumprе ressaltar que tem caráter exaustivo a norma, quando trata dos serviços que nela são hipóteses de retenção, abordando duas espécies de serviços: os realizados mediante cessão de mão de obra e aqueles que sofrerão a incidência se forem prestados tanto por cessão de mão de obra quanto por empreitada.

Também se encontra na doutrina essa obrigatoriedade de retenção da contribuição previdenciária sobre o faturamento de serviços prestados, como na obra de Paulsen (2023, p. 901), que sintetiza o dever do tomador de serviços ao destacar que cabe “a empresa tomadora de serviços a retenção dos 11% sobre o valor bruto

da nota fiscal ou fatura”, inclusive pontuando que a obrigação já foi reconhecida como constitucional pelo STF.

Destaca-se que a Administração Pública, ao contratar serviços sujeitos a retenção, equipara-se às empresas privadas, assumindo o papel de responsável tributário designado por lei. A Lei nº 8.212/1991, em seu art. 15, define o conceito de empresa e equipara os órgãos e entidades públicos, da administração pública direta, indireta e fundacional, a este conceito de empresa previsto em lei, obrigando-os à responsabilidade pela retenção e recolhimento dos valores.

Identifica-se nos arts. 111 e 112, da IN RFB nº 2110/2021, que são listadas de modo exaustivo as hipóteses de serviços as quais será necessária efetuar a retenção tributária. Na sequência, o art. 114 salienta os casos que não haverá a retenção e o 115 informa os requisitos necessários para a dispensa desta retenção.

Segundo as diretrizes fixadas no Manual para Retenções de Contribuições Previdenciárias – INSS, da SEF/SC (2025), o órgão contratante assume a posição de responsável solidário pelos tributos que, porventura, deixar de reter ou recolher no momento oportuno.

Essa responsabilidade transcende a esfera meramente administrativa e irradia efeitos no âmbito fiscal. A inobservância do dever de retenção acarreta a inscrição de inadimplência perante a União, penalizando não apenas o órgão contratante de forma isolada, mas todo o ente federativo.

O referido Manual adverte que, por força da Constituição Federal de 1988, pessoas jurídicas em débito com a seguridade social ficam proibidas de contratar com o Poder Público ou dele receber benefícios e incentivos.

Em consonância com esse preceito constitucional, normativas como a LRF e a Portaria Conjunta MGI/MF/CGU nº 33/2023 condicionam o recebimento de transferências voluntárias da União, a exemplo de convênios, termos de cooperação e contratos de repasse, à estrita regularidade tributária do ente beneficiário. Sobre a gravidade dessas sanções, o impacto nos repasses constitucionais e o dever da Administração, o documento fazendário é categórico ao dispor que:

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 que dispõe sobre a organização da Seguridade Social também estabelece que as impropriedades ocasionadas pelo descumprimento da legislação previdenciária federal [...] ensejam na **vedação da celebração de transferências voluntárias** [...]. Além disso, a referida lei prevê que a inscrição do Estado incluindo seus órgãos, fundos e entidades como inadimplente para com a União, **impossibilita o recebimento das quotas do Fundo de Participação dos Estados FPE**, prevendo, inclusive, que a Receita Federal possa utilizar parte do FPE para quitar eventuais débitos previdenciários. Portanto, é fundamental que as unidades

gestoras efetuem os descontos e retenções exigidos pela legislação [...] visto que o descumprimento da legislação irá prejudicar a regularidade fiscal do Estado, ocasionando uma série de vedações e prejuízos. (SEF/SC, 2025, p. 77-78). (grifou-se)

Conforme afirma o trecho da portaria, essa omissão na retenção e recolhimento vão impactar o ente federativo como tudo e não apenas o órgão que deixa de realizar a retenção, razão pela qual as consequências de um erro ou falha na execução dessas retenções durante os pagamentos terão seus efeitos extrapolados para além do órgão em contratante dos serviços.

Os prejuízos institucionais e financeiros advindos do bloqueio de recursos essenciais e significativos, como os derivados de transferências da União, são tidos como uma consequência grave para o ente federativo, devido à importância substancial dos recursos federais para outros entes, no atual modelo de repartição de receitas, e dependências de transferências financeiras federais para dar seguimento a diversas políticas públicas.

Conforme aponta o Manual (SEF/SC, 2025, p. 78), a omissão do gestor atrai responsabilização na seara penal, a depender, claro, das circunstâncias do caso, pois o ato de "deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes" no prazo legal configura o delito de apropriação indébita previdenciária, tipificado no artigo 168-A do Código Penal, sujeitando o responsável direto à pena de reclusão, de dois a cinco anos, cumulada com multa.

Ao observar o regime jurídico que regula as retenções tributárias nos órgãos públicos, percebe-se a grande responsabilidade do gestor público na realização desse dever legal que precisa ser em conformidade com a legislação de regência e respeitando os princípios jurídicos atinentes ao setor público.

2.4 O CUMPRIMENTO DO DEVER LEGAL DE RETENÇÃO NOS CASOS DE DISPENSA COM ATENDIMENTO AOS PRINCÍPIOS JURÍDICOS

O dever de retenção tributária pelos órgãos públicos não se limita a uma mera tarefa burocrática de execução financeira, pois ele representa uma manifestação central da responsabilidade tributária por substituição. Nesse modelo, a lei impõe ao ente público a tarefa de antecipar e garantir a receita estatal, atuando como um braço instrumental do fisco para combater a inadimplência e racionalizar a arrecadação.

Sob a ótica da juridicidade, o gestor deve compreender que esse dever de realizar a retenção dos tributos durante o pagamento dos serviços contratados exige

uma atuação pautada em lei, mas não somente nas leis formais, como também na legislação infralegal que regula os detalhes não regulados em lei, aprofundando-os o entendimento para a adequada operação, como é o caso das instruções normativas já demonstradas anteriormente, a IN RFB nº 1234/2012 e IN RFB nº 2110/2022.

Existe uma exigência de conformidade em relação às leis, normas e princípios ao se tratar de matéria tributária, reforçada pela especificidade e complexidade jurídica, com constante mutação, que é o campo das retenções tributárias.

Explica Lemos (2025) que nas últimas duas décadas houve uma disseminação da transferência de responsabilidade tributária com o objetivo primordial de conferir maior eficiência à arrecadação, o que exige que os órgãos públicos integrem questões fiscais complexas ao seu cotidiano administrativo. Com o crescimento desta prática, novos desafios surgem, como a formação de competências específicas em pessoal, estrutura administrativa para suportar a demanda crescente com novos arranjos internos.

Sob a perspectiva da segurança jurídica, o rigor no cumprimento das obrigações, especialmente na análise das hipóteses de dispensa, é indispensável para se evitar possíveis consequências para o órgão e os setores envolvidos, desde reclamações dos prestadores de serviço por atraso em seus pagamentos ou solicitação de novos documentos, possíveis devoluções a serem realizadas por retenção incorreta no caso concreto, a própria falta de retenção quando esta deveria se dar e documentos inadequados, com preenchimento incorreto ou que não correspondam ao solicitado em legislação, para determinada hipóteses de dispensa.

Nesta esteira, a falta de retenção de tributo devido ou do seu recolhimento converte o que seria uma obrigação acessória em obrigação principal, sujeitando o órgão a possibilidade de multas de ofício e juros de mora, além de riscos como o bloqueio de quotas do FPE e a vedação de transferências voluntárias, no caso da contribuição previdenciária devida à União e não retida e recolhida.

Segundo Ferraz (2022), a ineficiência nesse cumprimento compromete a "segurança jurídica na aplicação das normas", pois ao aplicar incorretamente as normas correlatas, viola a juridicidade e traz insegurança ao processo de pagamento, podendo acarretar futuros desdobramentos.

A busca pela eficiência administrativa também enfrenta obstáculos quando a documentação, referentes às dispensas de retenção e exigida pelas normas, não é entregue e verificada já no ato da assinatura do contrato.

Sobre essa questão, Lemos (2025) alerta que realizar essa verificação apenas no momento da liquidação e pagamento cria um "gargalo operacional", pois existem diversos tipos falhas no âmbito das retenções tributárias realizadas no momento do pagamento, desde documentação incorreta ou inadequada, falta de atendimento a requisitos legais obrigatórios, assim como na emissão da nota fiscal e na caracterização do serviço.

Algumas dessas falhas podem ser corrigidas após a execução; outras trazem um transtorno elevado para a instituição, gerando ineficiência que não precisaria existir se houvesse uma ação prévia para prevenir esses acontecimentos mitigando riscos durante a execução contratual. Estes riscos de erro aumentam nos casos de dispensa de retenção, quando exigem a verificação de documentos comprobatórios específicos, devidamente preenchidos e assinados, atendendo a todos os requisitos legais que forem exigidos para o caso.

Para que a atuação do órgão público não desvirtue a relação tributária, observa-se o que diz sinteticamente Paulsen (2023) quando saliente que "o substituto atua em lugar do contribuinte no que diz respeito à realização do pagamento, mas jamais ocupa o seu lugar na relação contributiva" reforçando o caráter da Administração Pública de responsável tributário perante às obrigações principais dos contribuintes da relação jurídica, entretanto sem perder de vista que o não cumprimento pode acarretar prejuízos ao ente, como o de ter que arcar com retenção não realizada adequadamente.

Apesar de não ser o contribuinte da relação, a Administração Pública tem o dever legal de reter os tributos inerentes à operação de pagamento de acordo com o objeto e o regime jurídico do prestador, devendo zelar pelo cumprimento rigoroso desta responsabilidade, com a correta aplicação das normas tributárias de dispensa de retenção e trabalhando para encontrar meios e soluções que possam se antecipar aos problemas provenientes dessas atividades e mitigar os riscos para a instituição pública.

2.5 O PLANEJAMENTO DA CONTRATAÇÃO E SEUS REFLEXOS NA REGULARIDADE DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS

O planejamento das contratações públicas, especialmente sob a estrutura da Lei nº 14.133/2021, consolidou-se como o estágio fundamental das contratações

públicas e para a garantia dos princípios jurídicos inerentes aos entes públicos, dentre eles o da juridicidade, segurança jurídica e eficiência na execução dos gastos públicos.

É nesta fase preparatória que a Administração deve se antecipar aos riscos e estabelecer diretrizes que permitam o cumprimento do dever de retenção tributária de forma célere e segura. A negligência nesta etapa reflete diretamente na fase de liquidação da despesa orçamentária, pois, como destaca Santos (2023), a grande maioria dos entraves que surgem durante a execução contratual tem sua gênese em falhas ou omissões ocorridas durante o planejamento.

Acompanhando esse entendimento, a estruturação técnica dos documentos de planejamento permite que o órgão público, em seu papel de substituto tributário, identifique previamente à execução contratual situações que podem ensejar a dispensa dessas retenções.

Ao converter as exigências fiscais em requisitos contratuais claros, a Administração Pública promove a segurança jurídica, evitando que dúvidas interpretativas ou falta de documentação adequada paralise o fluxo normal de pagamentos gerando retrabalhos desnecessários para os agentes públicos e os contratados.

No novo regime de licitações e contratações, o planejamento adquire a estatura de princípio, conforme exposto no art. 5º da NLLC, assumindo assim um caráter normativo, não sendo apenas uma boa prática de gestão a ser seguida pelo gestor público. Um dos documentos do planejamento das contratações, o edital de licitação, tem papel de fundamental importância ao consolidar todas as decisões técnicas e de gestão amadurecidas durante a fase preparatória.

Ele também funciona como um mecanismo de segurança, pois deve prever, com clareza e objetividade, as condições de execução e as regras de pagamento, servindo, assim, como um vetor de segurança jurídica tanto para a Administração Pública como para os licitantes.

Conforme explicam Guimarães e Sampaio (2022), a construção do edital deve ser o reflexo normativo de informações registradas em documentos prévios, como o ETP e o TR, impedindo que a licitação seja pautada por improvisações que comprometam a eficiência do gasto público.

Nesse contexto, a transparência garantida pela divulgação integral do edital e de seus anexos, incluído aí o PNCP, é essencial para assegurar essa simetria informacional.

De acordo com Amorim (2025), essa publicidade antecipada permite que os interessados conheçam detalhadamente os seus encargos e obrigações. Documentos comprobatórios para eventuais situações de dispensa de retenção, juntamente com seus respectivos modelos, podem ser informados publicamente através do edital e da minuta contratual, anexa ao edital, o que reduz o risco de discussões e divergências durante a futura execução contratual.

Um edital bem estruturado pode atuar como um primeiro filtro de conformidade fiscal, garantindo que as regras relativas às obrigações acessórias de retenção tributária sejam conhecidas e respeitadas desde a gênese do certame.

No cumprimento desse papel, a minuta do contrato, que integra o edital como um de seus anexos, funciona como um roteiro prévio de como se orientará a gestão contratual e o cumprimento das obrigações fiscais durante a execução financeira.

Para que o planejamento contribua efetivamente com a regularidade das retenções tributárias e com o atendimento aos princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência, a Administração deve realizar um juízo de previsibilidade objetiva, inserindo cláusulas que convertam as necessidades identificadas na fase interna em comandos normativos obrigatórios.

Segundo Santos (2023), a inclusão de dispositivos que exijam a entrega da documentação comprobatória de dispensa tributária no ato da assinatura do contrato é uma medida de prudência que evita que questões complexas tenham que ser resolvidas de forma aleatória no momento do pagamento.

Essa exigência documental no momento da formalização do ajuste, realizada após planejamento adequado, é uma estratégia para mitigar o que a Lemos (2025) identifica como gargalo operacional na fase de liquidação da despesa. Nessa linha de entendimento, aponta Santos (2023) que grande parte dos problemas enfrentados na execução contratual deriva de falhas ou negligências ocorridas durante o planejamento. Ao antecipar a conferência de requisitos legais e a entrega de declarações de isenção ou imunidade, a Administração Pública assegura que o vínculo jurídico nasça sob plena conformidade.

De acordo com Alves (2022), essa padronização de exigências na minuta reduz a assimetria de informações e torna o contrato um instrumento completo,

garantindo que a eficiência administrativa e a segurança jurídica prevaleçam. Dessa forma pode-se evitar erros nos valores a serem retidos e retrabalhos desnecessários durante a vigência do contrato.

Devido aos reflexos do planejamento das contratações públicas nas retenções tributárias que serão realizadas durante a execução contratual, faz-se necessário um aprofundamento no estudo de como esse planejamento poderá efetivamente contribuir para efetivar o atendimento aos princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência nas hipóteses de dispensa dessas retenções.

2.6 A LIQUIDAÇÃO DA DESPESA E A COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL

A execução da despesa orçamentária é um pilar central da gestão financeira estatal, representando a aplicação prática dos recursos em políticas públicas sob rigorosos critérios de legalidade e transparência. Por essa razão, ela é imprescindível para as retenções tributárias realizadas durante a execução contratual, durante a fase de liquidação e o consequente pagamento realizado aos prestadores de serviços contratados.

Conforme estabelecido pela Lei nº 4.320/1964, esse processo é composto por um fluxo sequencial de três estágios: empenho, liquidação e pagamento. Enquanto o empenho formaliza a obrigação e reserva o crédito, e o pagamento encerra o ciclo com o desembolso, a liquidação atua como a etapa crítica de conferência e validação.

De acordo com a legislação vigente, a liquidação consiste em confirmar o direito adquirido pelo credor por meio da análise detalhada de títulos e documentos que comprovem o crédito.

Esse procedimento busca apurar com precisão a origem do que deve ser pago, o valor exato da dívida e a identidade do beneficiário para a extinção da obrigação. Para isso, como aponta a Lei nº 4.320/1964, art. 60, o gestor utiliza como base contratos, notas de empenho e comprovantes da prestação de serviço ou entrega de materiais, garantindo que o objeto foi recebido conforme o pactuado.

As normas contábeis e o MCASP (2024), destacam que a liquidação possui uma natureza híbrida, sendo simultaneamente contábil e jurídica. É nesse momento que o órgão público consolida o controle de suas responsabilidades acessórias.

O gestor público, atuando como responsável tributário nos termos do CTN, deve verificar a situação fiscal do contratado e identificar os tributos incidentes sobre

o pagamento. A obrigatoriedade legal de apurar a "importância exata a pagar" impõe ao administrador o dever de deduzir as retenções de tributos devidas à Fazenda Pública, repassando ao prestador de serviço o valor financeiro líquido remanescente após esses descontos obrigatórios.

É relevante notar que a fase de liquidação costuma ser precedida pelo ateste, realizado pelo fiscal ou o gestor do contrato. Embora administrativamente possam ocorrer em setores distintos, ambos fazem parte de um mesmo processo de validação. O ateste realizado verifica a conformidade da prestação dos serviços estão de acordo com aquilo que foi contratado, bem como o recebimento dos documentos necessários para então instruir e encaminhar o processo de gestão do contrato ao setor financeiro, para a devida liquidação e consequente pagamento.

Por vezes, em processos de pagamento, ocorrem situações de dispensa de retenção tributária, ou seja, alguns prestadores de serviços se enquadram em hipóteses legais específicas podendo usufruir deste benefício no momento do recebimento pelos serviços prestados.

Nessa situação que podem ocorrer problemas com conformidade documental, gargalos operacionais e problemas com as retenções, afetando a juridicidade do processo, gerando insegurança jurídica e ineficiência.

Em diversas situações há falta de documentos essenciais para a comprovação da situação de dispensa, ou em outros casos são apresentados documentos inadequados e insuficientes, precisando o processo de liquidação e pagamento ficar parado, gerando perda de celeridade e descumprindo prazos contratuais de pagamento. Por consequência da realização de ajustes documentais, gera retrabalho para diversos setores envolvidos, como o setor financeiro, que realiza a liquidação e o pagamento, como também para os setores que realizam o ateste da despesa, que são fiscais e gestores do contrato avençado.

Preciso atentar ainda para o risco de haver valores retidos de forma equivocada e em desconformidade legal, seja retendo valores que não deveriam ser retidos ou na omissão da retenção devida.

A pergunta que se impõe, portanto, seria como resolver este problema para que esses erros e falhas não aconteçam na fase de liquidação e pagamento da despesa e não deem causa a riscos desnecessários, afetando princípios jurídicos basilares que devem ser seguidos pela Administração Pública.

Sendo a área financeira responsável pela liquidação e pagamento tendo alto volume de operações dessa natureza, com alto fluxo diário de processos administrativos de pagamentos e gestão de contratos passando por ela, em que os prazos são muito cobrados pela alta administração do órgão, torna-se contraproducente exigir que ali ocorram análises e verificações complexas que demandem tempo, revisões e ajustes em documentos, ou que solicite-se desta área a comunicação direta com o contratado, fato este que afetaria também a própria segregação de funções, um dos pilares principais dos controles internos de qualquer entidade pública.

Em relação ao setor responsável pela fiscalização e gestão contratual, que verifica as conformidades dos serviços prestados com o objeto acordado em contrato, realizando a instrução dos processos de gestão com os mais diversos documentos e despachos para então encaminhá-los ao pagamento, não teriam os agentes que ali exercem suas funções a formação e o conhecimento, tão específico quanto a matéria exige, para lidarem com questões tributárias complexas.

Ao mesmo tempo, não é oportuno que o exame de documentos fiscais específicos que são essenciais para a correta efetivação da liquidação e do pagamento ao prestador pelos valores líquidos das retenções, como os relativos à concessão da dispensa de retenção tributária, seja realizado após o encaminhamento para pagamento. Ao realizar o envio do processo para pagamento, o gestor, ou fiscal, do contrato já realizou a verificação dos documentos fiscais, como recibos, faturas ou notas e realizou também o ateste da execução do serviço prestado, sendo assim, qualquer alteração no final dessa cadeia de tramitação do processo causará impactos na celeridade do pagamento, atrasando valores devidos aos contratados que já executaram os serviços. Ocorre, então, uma quebra de expectativas e confiança por parte do contratado, que esperava receber os valores dentro dos prazos estabelecidos contratualmente, acreditando ele que toda a documentação legal e necessária para o devido recebimento já tivesse sido entregue e aprovada como adequada para realização do pagamento.

Uma das formas de se evitar estes problemas, em conformidade com as Instruções Normativas da RFB nº 1234/2012 e nº 2110/2022, que preveem a possibilidade de juntada de documentos comprobatórios no ato da assinatura do contrato, pode o processo de contratação, com o devido planejamento, trazer as informações necessárias para a entrega de documentação exigida por lei, constituindo

conjunto probatório para o enquadramento em alguma das hipóteses de dispensa de retenção, desde o ato da formalização e assinatura do contrato, possibilitando ao contratado usufruir do direito que a lei lhe concede.

Com essa mudança procedimental, o cumprimento da conformidade legal e normativa pode ser realizado de forma efetiva, com respeito aos princípios jurídicos atinentes à Administração Pública, buscando-se a verdade material do fato e não apenas mero formalismo burocrático ineficiente, evitando-se retrabalhos e insegurança jurídica nos processos de retenção de tributos e pagamentos.

Ao se realizar uma síntese sobre essa importante fase de execução da despesa orçamentária, afirma-se que a liquidação é o estágio em que se verificam uma vasta gama de requisitos necessários prévios à liberação do pagamento, dentre eles, as retenções tributárias aplicáveis conforme o objeto contratual e o regime jurídico e tributário do prestador do serviço.

Por essa razão, é essencial que todos os documentos necessários para a eventual dispensa de retenção tributária, seja do IR ou da contribuição previdenciária, estejam presentes, com todas as adequações legais já verificadas, para que a liquidação e o pagamento se deem de maneira a resguardar o seu curso natural, com celeridade e conformidade normativa.

A prática de definir a documentação necessária para a dispensa de retenção, juntamente com o atendimento de requisitos legais, já na fase preparatória, bem como exigir sua apresentação no momento da assinatura do instrumento contratual, pode contribuir para o atendimento e a efetivação dos princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência.

2.7 O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA NA EXECUÇÃO DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS DURANTE OS PAGAMENTOS

O arcabouço principiológico que rege a Administração Pública brasileira sofreu uma mutação paradigmática com a promulgação da EC nº 19/1998, que elevou o princípio da eficiência ao status de norma constitucional explícita, positivada em no *caput* do art. 37 da CF de 1988.

Conforme observa Ferraz (2022, p. 254), a inserção deste princípio representou a baliza fundamental para a transição do "tradicional modelo burocrático, pelo modelo gerencial", priorizando-se a superação dos controles meramente formais

em favor de um controle orientado por resultados. Nesse contexto, a eficiência não deve ser compreendida apenas como uma diretriz administrativa, mas como um dever imposto ao gestor público de otimizar a relação entre meios e fins.

Este princípio constitui um dos vetores centrais da Administração Pública contemporânea, balizando todos os atos administrativos, dentre os quais, as contratações públicas, os pagamentos e as retenções tributárias.

Ainda, conforme apontam os professores Carvalho e Sena (2022, p. 147) o princípio não está presente apenas no art. 37 da CF, mas também no art. 5º, LXXVIII, ao versar sobre a celeridade processual, um dos “prismas da eficiência” aplicado ao campo processual.

Como visto na lição dos professores, a eficiência integra o núcleo dos princípios constitucionais administrativos como um elemento de otimização do agir estatal, além de estar também presente em legislação infraconstitucional, a lei que regula o processo administrativo federal, Lei nº 9.784/99, a mais conhecida dentre os operadores do direito, que, em seu art. 2º, traz, dentre outros princípios, os da segurança jurídica, da legalidade e o da eficiência.

A eficiência, portanto, não é apenas mais um dos critérios de boa gestão, mas um comando constitucional e legal que orienta a interpretação e a aplicação de todas as normas administrativas, trazendo um gama de conceitos em seu bojo, devendo ser observado e balanceado em todos os atos da Administração Pública, juntamente com os demais princípios.

Em relação à boa gestão, a professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2023) salienta que existem dois aspectos do princípio da eficiência, podendo ser considerado em relação à atuação do agente público, pois dele se espera o melhor desempenho possível das suas atribuições, logrando os melhores resultados. Já o segundo aspecto apresentado pela autora seria em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público.

Em relação aos aspectos básicos que compõe a ideia nuclear do princípio da eficiência administrativa, os professores Carvalho e Sena (2022) elencam alguns, como: a eficácia, a produtividade, economicidade, celeridade e presteza, a continuidade dos serviços e a desburocratização. Constata-se que estes elementos farão parte da operacionalização dos pagamentos e retenções realizadas por órgãos

públicos, uma vez que a celeridade, presteza e produtividade são essenciais quando se trata do volume e dos prazos para realização de pagamentos.

A continuidade dos serviços tem sua identificação bastante clara, pois eventuais problemas e atrasos nos pagamentos, se prolongados ou reiterados, podem acarretar à paralização de serviços ou problemas em sua prestação adequada. Já a desburocratização é um conceito inerente à eficiência, quando se trata de um formalismo que foge do seu aspecto instrumental tornando-se a finalidade em si mesmo.

Enquanto em muitos casos é associada à eficiência somente a escolha dos melhores meios disponíveis, Carvalho e Sena (2022, p. 150), apontam que “o princípio da eficiência contém em si mesmo a ideia de eficácia”, termo este que diz respeito ao atendimento das finalidades propostas, um foco no resultado em si e não somente aos meios disponíveis. Entendimento pertinente para o assunto que trata este trabalho, pois de nada adiantaria a escolha dos meios mais adequados se, ao final, não se atingir o resultado almejado.

Ou seja, no âmbito da dispensa de retenções, não adiantaria o órgão estruturar um procedimento eficiente durante o planejamento da contratação se não atingir o objetivo final na sua execução contratual, como se houver equívoco em documentação comprobatória da situação de dispensa, ou a não entrega dela, ou, ainda, o não atendimento de todos os requisitos necessários e mesmo assim for concedida a dispensa de retenção daquele tributo no caso concreto, por exemplo.

Ainda, destacam-se três pilares fundamentais da eficiência: planejamento, entendido como antecipação de riscos e definição clara de objetivos; controle, como mecanismo contínuo de verificação dos resultados; e avaliação, que permite correções de rota e reafirma a necessidade de um agir responsivo. Sem a atuação conjunta destes pilares torna-se difícil a aplicação efetiva deste princípio.

Conforme reforçam os professores Carvalho e Sena (2022), o princípio da eficiência deve ser entendido como um princípio jurídico efetivamente, dotado de força normativa, o qual coloca a Administração sob permanente dever de justificar suas decisões com base em critérios de adequação e proporcionalidade, não devendo ser interpretado apenas sob um viés meramente gerencial.

Esse apontamento realizado pelos professores se relaciona com o dever de se observar a eficiência no ato realizado pelos órgãos públicos de reterem os tributos nos pagamentos realizados.

Quando da verificação da dispensa de retenções tributárias dos contratados, ao se identificarem problemas encontrados em documentação comprobatória incorreta ou com a falta dela, ocorre um trancamento do processo de pagamento até seu ajuste, comprometendo a celeridade, gerando um retrabalho que não deveria existir.

A ocorrência de erros nesses casos, seja pela falta de documentação ou documentação incorreta, pelo não preenchimento dos requisitos legais exigidos para se ter direito à dispensa, afeta diretamente o núcleo da eficiência administrativa, refletindo também no princípio da juridicidade. Consequentemente, a ineficiência no cumprimento dessa obrigação acessória compromete a "segurança jurídica na aplicação das normas" (Ferraz, 2022, p. 240) e viola o direito fundamental à boa administração, que exige do administrador público uma conduta pautada pela correção técnica e pela preservação do patrimônio público e social.

Conforme aponta professor Ferraz (2022, p. 256), o princípio ganhou relevância na aferição da atuação dos gestores públicos "[...] maior relevância na aferição da regularidade do comportamento das autoridades públicas." devendo, portanto, ser visto como parâmetro de controle, permitindo que a atuação administrativa seja avaliada não apenas pelo cumprimento de formalidades, mas também pelos resultados concretos alcançados, permeando todas os atos administrativos.

Nesse ponto, reforça a ideia de balanceamento entre os princípios a professora Di Pietro (2023, p. 232), pois o princípio da eficiência não deve se sobrepor aos outros princípios impostos à Administração Pública, "[...] não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado de Direito." sendo a eficiência dos atos administrativos aderente à conformidade prescrita em lei, sob pena de, inclusive, afetar outros princípios, como o segurança jurídica e juridicidade.

Como se depreende, para o cumprimento do princípio da eficiência, ele deve ser balanceado com os outros princípios do ordenamento jurídico, não podendo ter sua plena efetividade em detrimento dos demais.

Isso se reflete na praticabilidade da substituição tributária e sua eficiência arrecadatória, apontadas por Paulsen (2023), que apesar de serem aspectos positivos em relação à atividade da fiscalização tributária, não podem se dar, por este motivo, em detrimento de outros princípios, como quando da conformidade documental

exigida pela legislação para se dispensar determinado recolhimento de tributo ou se realizar uma retenção de valores durante o pagamento sem o documento fiscal devidamente preenchido.

2.8 A RELAÇÃO ENTRE JURIDICIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E SEUS REFLEXOS NAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS

A atividade administrativa contemporânea abrange uma grande amplitude de prestação de serviços públicos, tanto finalísticos quanto de meios, e, dentro dessa estrutura complexa, encontram-se as funções de fiscalização e arrecadação.

Ao atuar como substituta tributária, realizando as retenções tributárias diante dos pagamentos que deva realizar aos seus contratados, a Administração Pública assume uma tarefa que torna o aparelho de arrecadação mais eficiente, tendo seus serviços internos e administrativos estarem preparados para cumprir tal tarefa com respeito não apenas à legalidade estrita, mas à juridicidade, bem como à segurança jurídica e eficiência.

Para o Direito brasileiro, o princípio da legalidade constitui uma viga mestra, representando o marco divisório entre o arbítrio e a civilidade. Como bem assevera Carvalho e Sena (2022), a acepção moderna deste postulado está umbilicalmente ligada ao conceito de Estado de Direito, surgindo historicamente como uma reação necessária ao modelo de Estado Absoluto.

Conforme a professora Di Pietro (2023), este postulado nasceu com o Estado de Direito e configura uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais, pois a lei estabelece os limites da atuação administrativa voltada à restrição de direitos em prol da coletividade. Naquele contexto superado, a vontade do governante confundia-se com a própria norma, inexistindo limites claros ao exercício do poder.

A transição para o Estado de Direito, conforme explorado pela doutrina administrativa, exigiu a criação de órgãos e poderes específicos cujas condutas passassem a ser subordinadas a regras previamente estabelecidas.

Sob esse prisma, Di Pietro (2023, p. 54) reforça que o advento do Estado de Direito promoveu uma "profunda subversão" nas ideias políticas, fundando o Direito Administrativo sobre o primado da contenção do Poder e a inauguração dos direitos dos administrados.

Os professores Carvalho e Sena (2022) destacam que esse processo não foi apenas uma mudança estrutural, mas um avanço civilizatório destinado a limitar o poder e garantir a previsibilidade normativa.

No campo das obrigações fiscais, por exemplo, essa previsibilidade é o que permite ao particular contratar com o Estado sem o temor de exações imprevistas ou interpretações oscilantes. Nesse cenário, a legalidade atua em duas dimensões: uma negativa, que veda a contrariedade à lei formal, e uma positiva, que exige que a Administração Pública atue estritamente sob a zona de reserva legal.

Contudo, essa visão tradicional, que diferencia a autonomia privada, fazer o que a lei não proíbe, da submissão pública, fazer apenas o que a lei autoriza, tem sido revisitada para dar lugar a um conceito mais robusto e adequado aos desafios do século XXI: o princípio da juridicidade.

A evolução da legalidade estrita para a juridicidade reflete a percepção de que a submissão administrativa não pode ser reduzida a um formalismo vazio ou à mera obediência mecânica ao texto da lei. Carvalho e Sena (2022), apoiado em lições de Carmén Lúcia Antunes Rocha, argumenta que a juridicidade é um termo preferível por abarcar a inteireza do Direito e a própria grandeza da Democracia.

Sob este prisma, a Administração Pública não se vincula apenas à lei, mas à integralidade do ordenamento jurídico, o que inclui os princípios constitucionais, os valores sociais e as normas infralegais.¹

Corroborar este entendimento Ferraz (2022) ao enfatizar que os princípios jurídicos não são meros "escaninhos conceituais estanques", mas operam em constante inter-relacionamento. Para o autor, a ideia de que a Administração Pública somente pode agir conforme o comando direto da lei é uma visão insuficiente.

Nesse sentido, Di Pietro (2023, p. 113) salienta que a constitucionalização do Direito Administrativo conferiu ao princípio da legalidade uma abrangência muito maior, uma vez que ele agora exige "submissão ao Direito" como um todo.

¹ A superação da legalidade estrita pelo princípio da juridicidade expande o parâmetro de validade dos atos administrativos. Sob essa perspectiva, o descumprimento de atos normativos infralegais expedidos pelas autoridades fiscais competentes, tais como as condicionantes de dispensa previstas na IN RFB nº 1234/2012 e na IN RFB nº 2110/2022 se caracterizam por uma ofensa ao bloco de legalidade que governa a atividade financeira do Estado. Assinala Di Pietro (2023, p. 113) que a constitucionalização do Direito Administrativo conferiu a este postulado uma abrangência significativamente maior, "uma vez que, hoje, o princípio da legalidade tem uma abrangência muito maior porque exige submissão ao Direito". Reforça-se assim que o pagamento efetuado sem o respeito às normativas fiscais violam a juridicidade e podem contaminar o ato da retenção.

A juridicidade impõe que o agir administrativo seja sistematicamente justificável, exigindo uma observância cumulativa dos princípios em sintonia com a teleologia constitucional.

Ferraz (2022, p. 288) reforça que é falsa a máxima de que a Administração "somente pode fazer o que a lei determina" de forma cega. Pelo contrário, a Administração e os particulares "só podem fazer o que o sistema e o ordenamento jurídicos - a juridicidade, enfim - não vedam". Consequentemente, em vez de se afirmar que a discricionariedade é liberdade limitada pela lei, deve-se compreender que se trata de uma "liberdade de ação limitada pelo Direito" (Di Pietro, 2023, p. 193).

Quando uma instrução normativa da Receita Federal estabelece requisitos para a dispensa de retenção, o descumprimento desses requisitos técnicos-legais pelo gestor público configura um ato antijurídico, o qual não respeita os limites impostos pelo ordenamento jurídico, violando as normas legais vigentes.

No contexto das retenções tributárias federais, a juridicidade manifesta-se no dever do órgão público de aplicar as instruções normativas da Receita Federal do Brasil de forma harmoniosa com o sistema jurídico.

Quando a IN RFB nº 1234/2012, art. 4º, ou a IN RFB nº 2110/2022, art. 115, estabelecem hipóteses de dispensa de retenção, o gestor público não está diante de uma faculdade, mas de um imperativo necessário à conformidade. Ignorar, sem justificativa, a documentação comprobatória ou do preenchimento de requisitos legais de dispensa sob o pretexto de uma interpretação isolada da lei fere a "inteireza do direito" e desvirtua a função administrativa.

Ao se olhar para a segurança jurídica, Ferraz (2022) a classifica como uma dimensão ontológica do Direito, traduzindo a aspiração nuclear do ser humano por estabilidade e previsibilidade. O autor identifica dois vetores centrais neste princípio: a certeza do Direito, atinente à vigência e eficácia das normas, e a estabilidade das relações, relacionada à intangibilidade de situações consolidadas.

Em relação à certeza do direito, o prestador de serviço deve ter a garantia de que, ao cumprir os requisitos da Instrução Normativa, como a entrega de declarações de isenção das retenções, o valor contratado será pago conforme a regra de dispensa. Conforme demonstra o mesmo professor, Ferraz (2022, p. 241), no que tange à estabilidade, a Administração Pública não pode alterar subitamente o entendimento sobre a natureza de um serviço para forçar uma retenção que não estava prevista no momento da contratação, sob pena de "fraudar a expectativa segura do administrado"

Para o contribuinte que atua como prestador de serviços para o Estado, a segurança jurídica é a garantia de que as regras do jogo não serão alteradas no momento do pagamento. Para a órgão público contratante, a garantia da conformidade do processo e certeza da retenção adequada.

A segurança nas relações é fundamental, e Carvalho e Sena (2022) observa que o homem necessita de segurança para conduzir sua vida de forma autônoma e responsável.

Quando a Administração Pública exige a apresentação da documentação comprobatória de dispensa de retenção já no ato da assinatura do contrato, ela atua para densificar essa segurança, evitando surpresas que poderiam comprometer o equilíbrio financeiro do contratado, ao mesmo tempo que assegura a conformidade do seu processo de contratação e dos reflexos nas dispensas das retenções tributárias na fase de execução.²

Entretanto, se após a entrega dos documentos e ao atendimento aos requisitos legais, o órgão público realiza uma retenção equívoca, ocorre uma violação frontal à proteção da confiança legítima. Segundo Di Pietro (2023, p. 311), a proteção à confiança "protege a boa-fé do administrado", especificamente aquela depositada na Administração Pública quanto à correção da conduta estatal perante o Direito.

Este princípio, visto por Carvalho e Sena (2022) como um desdobramento concreto da segurança jurídica, impede que a Administração ignore a boa-fé do administrado que pautou sua conduta pela norma. Por outro ângulo, Ferraz (2022, p. 241) destaca que a boa-fé configura um "elo entre o Direito e a Moral", não admitindo comportamentos "confusos, equivocados ou contraditórios".

Outro ponto importante levantado também por Ferraz (2022, p. 239) se refere a análise do caso concreto "não apenas em confronto com a lei, mas em consideração à boa-fé", o princípio da juridicidade não autoriza ou determina que se resolvam todas as controvérsias a respeito de questões administrativas pela simples verificação da

² O princípio da proteção à confiança legítima constitui a vertente subjetiva da segurança jurídica. Di Pietro (2023, p. 81) leciona que este postulado protege a boa-fé do administrado, ou seja, "a confiança que se protege é aquela que o particular deposita na Administração Pública", confiando que a conduta estatal seja correta e lícita. Nesse diapasão, exigir a apresentação dos formulários e da documentação fiscal no momento do pagamento, de forma extemporânea e sem a devida previsão na minuta contratual, configura comportamento estatal contraditório, fulminando a estabilidade da relação negocial. A exigência de cláusulas padronizadas atua preventivamente para estancar essa insegurança, garantindo que o prestador de serviço não sofra descontos imprevistos e que o Estado obedeça ao comando de previsibilidade estipulado na Lei nº 14.133/2021.

conformidade do ato com a lei, necessitando também da investigação da presença ou ausência de boa-fé.

Essas situações podem ser identificadas quando prestador de serviço deixa de apresentar um documento comprobatório específico, ou quando o documento apresenta falhas meramente formais, e a Administração frequentemente opta pela retenção "por cautela". Todavia, se a situação de dispensa é real e comprovável por outros meios ou possa ser corrigida, a retenção indevida fere a lealdade administrativa.

Caso haja a retenção indevida, porém o particular tenha efetivamente o direito à dispensa da retenção do tributo no ato do pagamento, essa retenção quebra a confiança legítima e viola o seu direito subjetivo à dispensa, apesar de estar a retenção apoiada no fato de não haver documentação comprobatória específica no processo.

Todavia, ocorrendo o planejamento adequado na contratação do serviço, essa documentação que tem a finalidade de comprovar a situação de dispensa do contratado, já sendo exigida no ato da assinatura do contrato, torna-se não apenas uma boa prática de gestão ou um facilitador do processo administrativo de liquidação e pagamento da despesa orçamentária, mas um dever de proteção contra o arbítrio da retenção tributária indevida.

A rigidez burocrática no tratamento da documentação tributária nos casos de dispensa, tendo em vista a necessidade legal de comprovação dessa situação, deve levar em conta a verdade material no caso.

Os professores Carvalho e Sena (2022) comentam sobre a necessidade de se resguardar a confiança dos indivíduos em relação aos atos do Poder Público que lhes outorgam vantagens, como sendo regulares e praticados com a observância das leis, encontrando o princípio da legalidade, de estrita observância pelos entes públicos, limites na sua aplicação.

Devido a essa observância estrita às leis, normas e princípios, a aplicação das hipóteses de dispensa de retenção exige um alto rigor técnico, porém não se confundindo com o excesso de formalismo, ao contrário, é a busca pela conformidade essencial e necessária, o que é distinto de mero formalismo. Ferraz (2022) alerta para o perigo de interpretações personalíssimas que ignoram a realidade fática em favor de uma "tabula rasa" do direito positivo. O autor ressalta que a razoabilidade

administrativa deve atuar como um anteparo contra exigências burocráticas inúteis que descaracterizam o sentido finalístico do Direito.

No âmbito dos contratos públicos, o princípio da informalidade em favor do administrado possui aplicação direta. Segundo Ferraz (2022), um direito não deve ser negado em razão da inobservância de formalidades secundárias, desde que o interesse almejado pela norma, no caso, a correta comprovação da dispensa de retenção, tenha sido atingido.

Não obstante a busca pela conformidade legal esteja sempre presente nas ações dos órgãos públicos, devido ao seu caráter de obedecer estritamente ao que a lei manda, não pode se tornar o fim principal da atuação estatal gerando, por conseguinte, o formalismo estéril que não busca atingir, em primeiro lugar, seus verdadeiros fins, utilizando das formalidades como instrumento, como meio. Deve a Administração Pública, portanto, buscar novas formas de realizar ambos os deveres: se orientar para os verdadeiros fins, buscando, no caso das dispensas de retenções tributárias, a verdadeira situação jurídica do contratado, ao mesmo tempo que nessa realização cumpre com todas as formalidades requeridas por legislação específica para a lisura comprobatória da dispensa e a devida fruição do benefício por parte do prestador de serviço.

Dentre essas ações, ao tomar decisão administrativa que resulte em algum tipo de ônus financeiro para o particular, e as retenções sob certo aspecto o são, deve ser rigorosamente motivada. O professor Ferraz (2022), citando teóricos como Marçal Justen Filho e Alexandre de Moraes, reforça que a motivação clara e explícita é essencial para garantir a possibilidade de controle jurisdicional.

Carente de motivação ou com fundamentação genérica configura vício gravíssimo em um ato de retenção tributária, passível de revisão e reforma por ferir a lisura de um processo de pagamento, sendo a busca pela verdade material é o que diferencia o processo administrativo do judicial clássico.

No contexto das retenções tributárias, em específico das dispensas de retenção, o agente público não pode ser um mero espectador da burocracia documental, ele tem o dever de buscar a realidade dos fatos que justificam a dispensa da retenção, buscando a documentação que seja estritamente necessária para a comprovação da dispensa.

A conformidade com as Instruções Normativas da RFB deve, portanto, ser lida sob a lente da juridicidade. O atendimento aos requisitos da IN RFB nº 1234/2012 e

da IN RFB nº 2110/2022 não é um exercício de arbítrio do gestor, mas um cumprimento de deveres funcionais que visam proteger o erário, garantindo a estrita aplicação da lei e dos princípios, sem espoliar o patrimônio do administrado.

2.9 AS VIOLAÇÕES AOS PRINCÍPIOS E SUA CAUSA REMOTA NAS DEFICIÊNCIAS DO PLANEJAMENTO NAS CONTRATAÇÕES

A constatação de que a Administração Pública atua como responsável tributária por substituição revela que o ato de reter tributos, ou de reconhecer a licitude de sua dispensa, transcende sobremaneira a mera rotina de execução financeira. Trata-se de um dever de conformidade atrelado à integridade arrecadatória do Estado. Contudo, a praxis administrativa tem revelado que, quando o órgão público posterga a verificação do enquadramento tributário do contratado, no que tange aos casos de dispensa de retenção e a própria exigência das declarações comprobatórias para o exato momento da liquidação da despesa orçamentária, instaura-se um ambiente propício a erros de diversas espécies.

É nessa etapa final do processo de pagamento, marcada pela urgência na realização de repasses financeiros e pela limitação de tempo, que as omissões e falhas deixam de ser meros contratempos operacionais e se convertem em violações frontais à tríade principiológica que deve reger todos os atos da gestão pública e por conseguinte a atividade de retenção de tributos durante o ato de liquidação e pagamento.

A ofensa ao princípio da juridicidade manifesta-se nos corredores administrativos de forma ambígua, pendendo para dois extremos patológicos igualmente lesivos ao interesse público. O primeiro extremo ocorre quando o gestor financeiro, pressionado a dar vazão ao enorme fluxo de pagamentos, que podem impactar tanto no atraso do cronograma contratual de prestação de serviços quanto no descumprimento do prazo contratualmente fixado para pagamento, acaba por acatar inconformidades documentais relevantes para conceder o benefício da dispensa da retenção. Um pagamento processado sem a devida retenção tributária exige um lastro probatório documentado e legalmente justificável. Ocorre que, na ausência de diretrizes prévias, o processo frequentemente chega ao setor de financeiro instruído com documentos inadequados conforme requer a legislação: declarações genéricas que não obedecem aos modelos dos anexos presentes na IN

RFB nº 1234/2012, incorreções quanto ao seu preenchimento, ausência de requisitos exigidos, conforme exige a IN RFB nº 2110/2022, referente à contribuição previdenciária, e a própria falta do documento comprobatório obrigatória para a concessão da dispensa dessa retenção.

Ao aprovar o pagamento integral, sem o desconto na fonte, respaldado por documentos precários, incompletos ou inadequados, o agente público termina por incorrer em conduta que pode lesar o prestador que tem o direito a tal benefício. Essa conduta leniente, na tentativa de atuar com celeridade, desrespeita o dever estrito de conformidade imposto ao substituto tributário e configura uma grave omissão do dever de arrecadar receita. Como a Suprema Corte já pacificou, no Tema nº 1130, que o produto dessa retenção pertence ao próprio ente subnacional a liberação do pagamento embasada em inconformidade documental flerta abertamente com a tipificação de renúncia indevida de receita de retenção³, à luz do art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A juridicidade é, dessa forma, violada pela tolerância com o erro formal e material, erros estes que têm como causa remota a lacuna gerada pelo planejamento no âmbito do processo de contratação.

Por outro lado, nessa mesma encruzilhada de ineficiências, a ofensa à juridicidade materializa-se também na prática administrativa através da retenção por cautela. Diante de um processo mal instruído, desprovido da correta documentação comprobatória relativa às dispensas de retenções ou com documentação inserida equivocada dos mais variados problemas de conformidade, o servidor adota uma postura precavida e defensiva. Com receio pelo risco de responsabilização pessoal de uma retenção incorreta, escolhe ele o caminho que lhe parece mais seguro: realiza o desconto tributário integral, ignorando o direito material à isenção ou à imunidade que o prestador de serviço efetivamente possui, mas que não está clara e documentalmente provado nos autos encaminhados para o setor que executará a liquidação e o pagamento da despesa.

³ A omissão na retenção devida, fundada em falha de controle documental, caracteriza grave violação à responsabilidade na gestão fiscal. O art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000 institui como requisito essencial a arrecadação de todos os tributos da competência do ente. Corrobora esse entendimento a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal (Tema nº 1130 de Repercussão Geral), que consolidou pertencer aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o produto da arrecadação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre pagamentos efetuados por seus órgãos. Logo, a falha procedimental na etapa de liquidação não configura um mero equívoco contábil, mas sim autêntica renúncia indevida de receita própria.

Como bem ensinam as balizas fundamentais do Direito Administrativo, com forte arrimo nas lições de Di Pietro (2023), o princípio da segurança jurídica, notadamente em sua vertente de proteção à confiança legítima, impõe à Administração Pública um dever inafastável de lealdade e previsibilidade. A eminente autora destaca que o Estado deve pautar sua conduta pela boa-fé objetiva, sendo-lhe terminantemente vedado adotar comportamentos contraditórios, surpreendentes, ou valer-se de sua própria desorganização estrutural para prejudicar o particular que confiou na higidez da atuação estatal.

É a partir da transposição dessa premissa para o contexto específico das liquidações de despesas que se firma o raciocínio: a atuação estatal não comporta a figura de uma retenção tributária arbitrária, baseada puramente em suposições ou no medo de responsabilização do agente pagador. Logo, o órgão público não pode utilizar-se do seu próprio déficit instrutório processual, gerado pela omissão do dever de planejar na origem da contratação, para promover um desconto de ofício indiscriminado. Esse agir estatal fundamentado na dúvida penaliza o prestador de serviço de forma ilegítima e desvirtua por completo a verdadeira finalidade de eficiência arrecadatória pretendida com o instituto da substituição tributária.

Consequentemente, esse arbítrio estatal, por assim dizer, no que tange a retenção por cautela, também fere o princípio da segurança jurídica, notadamente, em sua vertente subjetiva de proteção à confiança legítima. Toda contratação firmada gera nos contratados uma expectativa válida, inteiramente pautada pela previsibilidade das regras editalícias e contratuais. O particular de boa-fé, ao assinar o instrumento de contrato, estrutura a viabilidade do seu fluxo de caixa e o pagamento de seus fornecedores, dentre outros compromissos, contando com a certeza da dispensa de retenção que a legislação tributária materialmente lhe garante. Quando esse contratado acaba surpreendido na fase de liquidação por uma retenção imprevista, motivada exclusivamente pela ausência de diretrizes documentais claras durante a formalização do ajuste, ocorre uma violenta quebra dessa expectativa segura do administrado.

Ao agir de modo contraditório, o Estado transforma a simples liquidação de uma nota fiscal em um litígio desgastante, obrigando a empresa a percorrer processos administrativos para reaver valores que sequer deveriam ter sido retidos. Esse cenário de retenção indevida e restituição de valores aos prestadores de serviços violada todos os princípios mencionados gerando incertezas e insegurança contratual.

Coroando esse colapso sistêmico, a inércia na instrução documental aniquila, por fim, o princípio da eficiência. O deslocamento da análise documental e do ônus probatório relativos aos casos de dispensa para a fase de liquidação da despesa gera o que Lemos (2024) diagnostica como severos gargalos operacionais no setor financeiro. A tesouraria transforma-se em um núcleo de triagem de inconformidades: solicitações de ajuste de documentos inconformes são exaustivamente solicitados aos prestadores para correções de última hora, processos de pagamento são paralisados para a juntada intempestiva de documentação adequada, gerando retrabalhos em cascata. Instaura-se uma comunicação ruidosa e ineficiente entre o setor financeiro, o fiscal do contrato e a própria empresa. A celeridade, que deveria ser a tônica da liquidação financeira, perde-se em diligências de última hora que penalizam toda a cadeia de execução administrativa e financeira.

A constatação que emerge desse diagnóstico operacional e jurídico é que as falhas na liquidação, as inconformidades documentais nas dispensas e as retenções por cautela não são problemas inerentes ao setor financeiro. Elas constituem, em verdade, o sintoma visível de um processo de contratação que foi cego e silente em sua origem.

É diante do exaurimento desse modelo procedimental puramente reativo, em que a origem do processo se omite e a tesouraria arca com o ônus da incerteza, que emerge o planejamento nas contratações públicas como o único mecanismo técnico e jurídico capaz de solucionar a patologia identificada. O motivo central que conduz a essa tese é a constatação de que o caos na liquidação da despesa não será resolvido com a criação de novas rotinas contábeis no fim do fluxo, mas sim com a antecipação estrutural do ônus probatório para a fase preparatória. Supõe-se que o planejamento adequado, alçado à condição de princípio norteador pelo art. 5º da Lei nº 14.133/2021, detém a força corretiva necessária porque atua exatamente na raiz da assimetria informacional que contamina o repasse financeiro.

Nesse sentido, a doutrina especializada tem advertido de forma reiterada sobre a essencialidade de se estruturar adequadamente os atos iniciais do certame para resguardar a futura execução. Conforme preceituam Oliveira e Castro Neto (2022) em seu exame sobre a fase interna das licitações, é precisamente na fase preparatória que ocorrem as definições fundamentais que nortearão toda a execução do contrato, de modo que a realização técnica e minuciosa dessa etapa inicial constitui a via mais segura para neutralizar intercorrências negativas e evitar prejuízos na

gestão dos recursos públicos. Essa perspectiva teórica ganha contornos ainda mais pragmáticos nas lições de Almeida (2025), a qual salienta que a aplicação de técnicas corretas na elaboração dos artefatos de planejamento funciona como uma garantia primária de transparência e de eficiência. Segundo a autora, um planejamento bem redigido e focado na clareza das obrigações evita que lacunas, omissões e confusões informacionais contaminem as etapas subsequentes da contratação.

A transposição dessa racionalidade teórica para a nossa problemática de gestão tributária impõe, portanto, uma mudança drástica na arquitetura documental do certame. A solução corretiva reside na padronização estratégica do edital de licitação e da sua respectiva minuta contratual. Em vez de o órgão público cruzar os braços e aguardar o conturbado momento da liquidação da despesa para descobrir se o prestador de serviço possui ou não o direito à dispensa de retenção, a Administração deve arquitetar a exigência dessa comprovação documental desde a publicação do instrumento convocatório.

Agindo de forma prospectiva e assecuratória, o ente público passa a vincular a entrega das declarações, certidões e formulários exigidos pelas normativas de regência, notadamente a IN RFB nº 1234/2012 e a IN RFB nº 2110/2022, ao ato solene de assinatura do contrato. Essa modelagem transforma a conformidade fiscal em um pré-requisito cristalino e irrevogável para o início da execução.

O planejamento, materializado nessa padronização normativa do edital e da minuta, passa a ser compreendido como um elo definitivo que amarra e protege as garantias constitucionais dentro do processo administrativo. Ele devolve a plena juridicidade à execução contratual, pois garante que a retenção do tributo, ou a sua lícita dispensa, ocorra com um lastro documental hígido e previamente verificado, resguardando o gestor contra o fantasma punitivo da renúncia indevida de receita e as inconformidades processuais.

Assegura, de igual modo e com a mesma intensidade, a segurança jurídica, visto que mitiga as surpresas financeiras e protege a confiança legítima do contratado de boa-fé. O prestador passa a conhecer todas as suas obrigações acessórias tributárias antes mesmo de formular sua proposta de preços, ciente de que as regras do jogo não serão alteradas no ato do pagamento. Por fim, esse desenho preventivo materializa a eficiência ao entregar para a área financeira um processo de pagamento limpo, instruído e saneado em sua origem. A ausência de diligências extemporâneas

permite que a liquidação ocorra de forma orgânica e célere, extirpando, de uma vez por todas, os gargalos operacionais e a arbitrária figura da retenção por cautela.

É exatamente sobre como a estrutura dogmática do dever de planejar nas contratações públicas, com sua fase preparatória, seus instrumentos e documentos produzidos, influencia a conformidade da contratação que nos debruçaremos no capítulo seguinte.

3 O PLANEJAMENTO DA CONTRATAÇÃO E SEUS REFLEXOS NAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS

3.1 O PRINCÍPIO DO PLANEJAMENTO E A FASE PREPARATÓRIA SOB A ÓGIDE DA LEI Nº 14.133/2021

A compreensão do planejamento como instrumento essencial das contratações públicas brasileiras exige, preliminarmente, um mergulho crítico na trajetória normativa que moldou o comportamento do gestor público nas últimas décadas.

Primeiramente, para se compreender esse planejamento, exige-se o prévio mapeamento de sua matriz dogmática na CF de 1988, demonstrando que o dever de planejar qualifica-se como um mandamento relevante do Estado Democrático de Direito contemporâneo. Longe de figurar como técnica gerencial ou formalidade burocrática, o planejamento assume a estatura de princípio implícito e explícito no texto constitucional, operando como pressuposto de legitimidade para a alocação de recursos públicos e para a edição de atos administrativos concretos. Essa força normativa irradiada do ápice do ordenamento jurídico vincula o administrador público a uma atuação necessariamente prospectiva, transformando a atividade de planejamento em um verdadeiro poder-dever assecuratório da supremacia do interesse público.

A manifestação expressa do planejamento, como norma de organização econômica, encontra-se positivada no art. 174 da Carta Magna. Estatui o dispositivo que, como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este último dotado de caráter determinante para o setor público e meramente indicativo para o setor privado.

Verifica-se que a própria Constituição da República elege a conduta planejada como o vetor de condução das políticas estatais, o que reverbera de forma simétrica no microssistema das contratações públicas. Se a atuação regulatória e macroeconômica do Estado é indissociável da racionalidade do planejamento, a gestão de suas demandas internas e a escolha de seus parceiros privados devem, por coerência, submeter-se ao mesmo rigor.

Essa mesma lógica de encadeamento finalístico projeta-se sobre a Ordem Social, nos termos do art. 193 do texto constitucional, o qual dita que o primado do trabalho e o objetivo do bem-estar e da justiça sociais dependem do crescimento econômico e do desenvolvimento nacional, metas difíceis de serem alcançadas no casuísmo gerencial, sem o devido planejamento. É nesse ponto que a ordem constitucional do planejamento desagua no art. 37, em seu *caput*, de onde emana o princípio da eficiência como norteador da atividade administrativa. Conforme Di Pietro (2023), a eficiência não se esgota na celeridade procedimental, mas exige a otimização dos meios para a obtenção dos melhores resultados possíveis. Sob a lente da juridicidade contemporânea, resta evidente que a eficiência tem forte correlação com o planejamento e renunciar aos artefatos na fase preparatória de uma contratação, por exemplo, equivale a aceitar o risco do desperdício de dinheiro tomado da sociedade por meio de tributos.

É sob a lente dessa eficiência material que Pereira (2024) defende que o planejamento nas contratações do Estado atua como uma ferramenta assecuratória de racionalidade econômica e legitimidade jurídica. De acordo com o entendimento do autor, o diagnóstico prévio e minucioso das demandas estatais impede o desperdício de recursos e acaba com o casuísmo gerencial, sendo este mesmo casuísmo que compromete as retenções durante a liquidação das despesas.

Inclusive, encontra-se o planejamento na materialização financeira e orçamentária desse dever de planejar ganha contornos no art. 165, inciso I, da CF, ao disciplinar as leis de iniciativa do Poder Executivo, conferindo destaque ao Plano Plurianual (PPA), o qual figura como o instrumento de planejamento de médio prazo por excelência, tendo o período de quatro anos. A exigência de que as diretrizes do PPA guiem a execução orçamentária comprova que este é umbilicalmente ligado a um juízo de previsibilidade objetiva, fruto de um adequado planejamento.

Consequentemente, quando a Lei nº 14.133/2021 positiva o princípio do planejamento em seu art. 5º e detalha a instrução processual da fase interna, ela nada mais faz do que conferir capilaridade e executoriedade àquela moldura orçamentária e principiológica fixada originalmente pelo poder constituinte originário.

Historicamente, observa-se que o rito licitatório no Brasil, embora remonte às Ordenações Filipinas e tenha tido marcos no Decreto nº 2.926/1862 e no Decreto-Lei nº 200/1967, foi encontrar uma sistematização rígida com a promulgação da Lei nº 8.666/1993. Contudo, conquanto esse diploma tenha surgido como uma resposta

necessária à turbulência política e à necessidade de moralização da coisa pública, ele acabou por consolidar o que a contemporaneamente se qualifica como uma cultura de “superlegalização”. Sob essa perspectiva, o foco administrativo foi majoritariamente direcionado à fase externa, o procedimento em si, relegando o planejamento a uma condição mais relacionada à boa gestão, apenas.

É imperativo observar que a Lei nº 8.666/1993, marcada por um excessivo apego ao formalismo e à desconfiança, revelou-se, com o passar dos anos, uma norma analógica em tempos digitais. Como bem pontuado por Gomes, Xavier e Morong (2022), tratava-se de um arcabouço que já nasceu com os olhos voltados para o passado, ignorando que a celeridade e a eficiência exigidas pela Administração Pública moderna são incompatíveis com uma gestão estritamente procedimentalista e burocrática, ao invés de se voltar mais para o resultado, tendo os procedimentos e caráter mais instrumental que finalístico. Essa ineficiência do modelo anterior é o que explica, em larga medida, os problemas operacionais enfrentado em muitos setores públicos.

Ora, se o legislador de 1993 silenciou sobre a fase preparatória, ele indiretamente autorizou a patologia do imprevisto, em se tratando de setor financeiro, seus reflexos mais negativos eclodem no momento da liquidação da despesa e pagamento.

A transição para a Administração Pública gerencial, impulsionada pela EC nº 19/1998, passou a exigir um Estado menos focado em processos e mais orientado a resultados. No campo das licitações, essa mudança de paradigma começou a ganhar contornos com a Lei nº 10.520/2002 e o Regime Diferenciado de Contratações (RDC), instrumentos que tentaram romper com aquela rigidez ao introduzir a inversão de fases do procedimento e a busca por uma eficiência mais pragmática.

Entretanto, como observa Quirino (2023), a consolidação desse novo espírito administrativo apenas se materializou com a Lei nº 14.133/2021, que unificou o sistema normativo e alçou o planejamento ao status de princípio e dever jurídico inafastável.

Nesse cenário de ruptura cultural, a Lei nº 14.133/2021 não se limita a ser apenas uma atualização feita pelo legislativo, mas representa uma autêntica mutação racional no dever de contratar. Ao internalizar o fluxo procedimental já experimentado em normativas federais, como a Instrução Normativa SEGES/MP nº 5/2017, o novo diploma estabelece que a licitação deve ser compreendida de forma sistêmica,

conectando o planejamento, a seleção e a gestão em um ciclo indissociável. Conforme sublinha Rodrigues (2023), a inovação mais festejada é a dedicação de um grande espaço à fase preparatória, transformando o art. 18 no pilar sobre o qual se assenta o planejamento da contratação com seus artefatos instrumentais e documentos.

A reflexão que se faz neste início de capítulo reside na percepção de que a ineficiência nas retenções tributárias federais, retenções em grande parte fundamentadas na IN RFB nº 1234/2012 e na IN RFB nº 2110/2022, nada mais é do que um possível efeito de um planejamento inexistente, ineficiente ou ineficaz, talvez com resquícios dos moldes anteriores.

Se outrora o gestor podia se dar ao luxo de negligenciar os riscos fiscais na montagem do edital e da minuta do contrato durante a fase de planejamento da contratação, com o advento do novo regime de licitações e contratos, a formatação e confecção desses documentos durante a fase preparatória da contratação podem passar a ser a gênese da conformidade tributária, servindo de base para confecção de outros documentos do processo, como o próprio contrato, com isso trazendo reflexos positivos para execução contratual, fornecendo-lhe maior higidez.

Essa brevíssima reminiscência da evolução histórica demonstra que o legislador finalmente compreendeu que a eficácia de uma contratação não reside exclusivamente na vigilância policesca de cada uma de suas etapas, mas também no dever de planejar a execução financeira antes mesmo da primeira ordem de serviço ser emitida.

3.1.1 A força normativa do princípio do planejamento e o rompimento do casuísmo: uma transição para a eficiência nas retenções tributárias

A elevação do planejamento ao patamar de princípio expresso significa mais que um reforço semântico e legal imposto pelo legislador, que poderia ser entendido apenas como mais burocracia a ser cumprida. Cuida-se, em verdade, de uma modificação ontológica no dever de contratar, que retira a fase preparatória da periferia administrativa e a coloca como um alicerce de validade normativa e principiológica de todo o processo de contratação.

O planejamento era então percebido sob uma ótica diletante, quase facultativa, em que a urgência e o casuísmo serviam de salvo-conduto para a ineficiência administrativa. Ocorre que, sob a égide do novo marco jurídico, o

planejamento assume uma densidade jurídica cogente, estruturando-se como um autêntico dever de agir preventivo que vincula o gestor a um juízo de previsibilidade objetiva.⁴

Segundo as lições de Rodrigues (2023), essa positivação retira o planejamento de uma zona mais acessória, marginal ou facultativo, elevando-o à categoria de dever jurídico estruturante, cuja inobservância solapa a juridicidade administrativa. Sob essa ótica, o planejamento deixa de ser um rito burocrático para ser a pedra de toque do sistema, pois, conforme aponta Fumega (2025), a correta aplicação dos princípios exige que a Administração Pública abandone a aleatoriedade em prol de processos voltados à eficiência e à otimização dos recursos estatais, e isso é feito, antes de tudo, com um adequado planejamento.

Em meio a esse rigor normativo, a doutrina contemporânea, com destaque para Rodrigues (2023), salienta que o princípio do planejamento detém um duplo conteúdo jurídico: o primeiro impõe o dever de planejar de forma adequada, tecnicamente hígida e materialmente satisfatória; o segundo, por sua vez, estabelece o nexo de responsabilidade por omissão, caracterizando a desídia planejadora como um vício de juridicidade inafastável. Não se admite mais que o administrador público se escude na complexidade tributária para justificar o caos operacional no momento do pagamento, pois a força normativa deste princípio exige que os riscos fiscais, como as hipóteses de dispensa de retenção previstas tanto na IN RFB nº 1234/2012 quanto na IN RFB nº 2110/2022, sejam mapeados e mitigados ainda na gênese do processo. Carvalho (2024) reforça o entendimento ao ensinar que os instrumentos de planejamento na fase interna, quando bem executados, possuem o condão de reduzir riscos e assegurar que a gestão contratual produza os resultados pretendidos. O rompimento com o casuísmo administrativo pressupõe, portanto, que a Administração Pública abandone o modelo de gestão circunstancial e adote um fluxo procedimental sistêmico, em que o TR, ETP, Edital e a minuta do contrato possam funcionar como

⁴ A elevação do planejamento à categoria de princípio expresso no art. 5º da Lei nº 14.133/2021 extirpa, em definitivo, a sua superada concepção de recomendação gerencial discricionária. Ao conferir-lhe força normativa, o legislador impõe à Administração Pública um autêntico e legítimo dever jurídico. Conforme preleciona Rodrigues (2023, p. 25), o princípio do planejamento ostenta um duplo conteúdo jurídico: o primeiro impõe o "dever de planejar, não de qualquer modo, mas com comprometimento com um planejamento adequado, suficiente, tecnicamente correto e materialmente satisfatório", ao passo que o segundo atrai a "responsabilidade por omissão própria que decorre da ausência de planejamento, uma vez caracterizado dolo ou erro grosseiro". Portanto, a desídia na fase preparatória, em especial a negligência na exigência prévia dos documentos fiscais para fins de retenção, não configura apenas uma ineficiência operacional, mas uma violação flagrante da juridicidade.

filtros de conformidade que garantem a eficiência administrativa, sendo sua violação fruto da falta de adequação da ação pública a qual deve ser realizada com planejamento, conforme diagnosticado por Gomes, Xavier e Morong (2022). Com esse agir mais sistêmico, fazendo bom uso dos instrumentos adequados, é possível evitar uma retenção feita por razões de cautela por parte do agente público durante o momento da liquidação da despesa.

Se faz necessário pontuar ainda que a responsabilidade do agente público em relação ao planejamento tem na inobservância do dever legal de planejar a contratação uma conduta omissiva, um erro grosseiro, poderia se dizer, quando se revela manifesta, inescusável, e praticada com culpa grave. É nessa linha de entendimento que adverte Rodrigues (2023) sobre o descumprimento das providências elencadas no art. 18 da Lei nº 14.133/2021 que pode caracterizar esse tipo de negligência, sujeitando o gestor a sanções pelos órgãos de controle, internos ou externos.

Diante disso, questiona-se até que ponto a Administração Pública pode alegar boa-fé ao realizar retenções tributárias indevidas se ela própria silenciou nos documentos de planejamento, como edital e minuta contratual, sobre a exigência de documentos necessários e essenciais para comprovação de hipótese legal de dispensa? Os autores Cardoso, Gomes e Pederneiras (2023) provocam a reflexão de que o planejamento não deve ser visto como uma burocracia opressiva, mas como a única garantia de que as informações necessárias para a execução serão assertivas e favoráveis ao interesse público. A lealdade administrativa, corolário da segurança jurídica, impõe que as regras tributárias da contratação sejam estabilizadas desde o início do ajuste contratual, impedindo que o prestador de serviço seja surpreendido no crepúsculo da execução contratual, que é o processo de liquidação e pagamento, por uma retenção de tributos que, em seu planejamento individual, não estava prevista.

Além disso, a força normativa do planejamento conecta-se umbilicalmente ao princípio da eficiência, positivado no art. 37, caput, da Carta Maior de 1988 e reiterado no art. 5º da nova lei, elevando-o de uma promessa ética para um comando de otimização de meios e fins.

Nessa mesma linha de raciocínio, observa Quirino (2023) que a eficiência na gestão de contratos administrativos sob a nova lei não é um evento fortuito, mas o subproduto de um planejamento que antecipa o gargalo operacional e profissionaliza a atuação do setor de licitações. A fragmentação do conhecimento entre o setor

requisitante, o jurídico e o financeiro é uma patologia que o princípio do planejamento visa curar através da visão sistêmica e interdisciplinar, exigindo que o gestor atue também como um coordenador de competências. A resistência cultural à adoção desses artefatos de planejamento não é somente um atraso gerencial, mas uma violação direta da juridicidade que deve reger a despesa pública, pois onde o planejamento é ausente, a celeuma interpretativa ganha espaço para florescer, juntamente com a ineficiência operacional, solapando a confiança do mercado fornecedor no Estado.

Dessa sorte, observa-se que a NLLC instituiu o planejamento como um autêntico escudo institucional, cuja função é blindar o erário contra a ineficiência e garantir ao particular a estabilidade das condições pactuadas. Di Pietro (2023) destaca que a nova lei busca superar as falhas formais do regime anterior, consolidando uma abordagem gerencial que prioriza o planejamento. O juízo de proporcionalidade deve nortear essa fase preparatória, exigindo que o rigor do planejamento seja compatível com a complexidade do objeto e os riscos envolvidos. Todavia, a simplicidade de uma contratação direta, por exemplo, não autoriza a supressão do planejamento, consoante à lição de Alves e Ferraz (2025).

O entendimento que se extrai é que a contribuição do planejamento para a efetivação dos princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência nas retenções tributárias dos tributos federais é essencial. Como bem sintetiza Dotti (2025), o TR é o documento que delimita as condições da futura contratação, e sua imprecisão reflete diretamente em interpretações divergentes durante a execução. Se a Administração não planeja a execução fiscal e refletida no edital e na minuta, ela perde o direito de exigir eficiência do seu setor financeiro.

O destino da conformidade tributária, por conseguinte, é selado na fase interna, pois qualquer tentativa de saneamento tardio será um paliativo ineficiente contra uma negligência da realização do devido planejamento.

O enfrentamento ao casuísmo administrativo, prática deletéria em que a contratação pública é moldada por situações episódicas, urgências que poderiam ser previstas ou mesmo interesses imediatistas, encontra no princípio do planejamento o seu mais vigoroso antídoto. Anteriormente, a gestão sob a Lei nº 8.666/1993 praticava uma cultura de negligência com os atos de planejamento, em que a fase preparatória era tida com menor relevância do que se tem hoje no novo regime, em prol de um formalismo que era insuficiente.

Por isso, segundo as lições de Rodrigues (2023), a centralidade conferida ao planejamento pela Lei nº 14.133/2021 visa impedir que o objeto seja executado ao sabor do imprevisto, exigindo que a Administração identifique claramente a necessidade e estime os riscos fiscais de forma global. Essa transição para um modelo gerencial pressupõe que o imprevisto deixe de ser tolerado como uma falha operacional escusável e passe a ser combatido como uma violação direta de preceitos normativos, visto que, conforme adverte Medeiros (2017), a falta de preparo formal sujeita o Estado a exigências inúteis, desperdício de recursos e práticas arbitrárias no momento da execução financeira. A eficiência, positivada constitucionalmente e reiterada no art. 5º do novo marco legal, também encontra forma ao se concretizar como orientação normativa de otimização que obriga o gestor a antecipar o gargalo operacional antes mesmo da assinatura do contrato, garantindo que a juridicidade do processo não seja solapada pela pressa administrativa.

É imperioso assinalar que o planejamento realizado meramente *pro forma*, aquele destinado apenas a compor o processo com documentos vazios e repetitivos, é tão nocivo quanto a sua ausência. Conforme aponta Bittencourt (2025), o planejamento formalista, que eleva os custos de transação sem qualificar a decisão, deve ser repellido em favor de uma visão sistêmica que conecte o planejamento estratégico à realidade fiscal da entidade.

Sob esse prisma, o rompimento com a cultura da desídia exige que os instrumentos como o ETP e o TR deixem de ser simples cópias de documentos anteriores para se tornarem filtros reais que auxiliem a conformidade tributária durante a fase de execução contratual. Como destaca Carvalho (2024), a precisão na descrição do objeto no TR é o que permite identificar, sem margem para subjetivismos, diversas lacunas referentes ao objeto e aos detalhes de sua execução, de maneira que pode auxiliar se a operação se subsume às hipóteses de dispensa de retenção previstas na IN RFB nº 1234/2012 ou na IN RFB nº 2110/2022. Assim, onde o planejamento é tecnicamente hígido, a eficiência gerencial se manifesta na fluidez dos pagamentos. Onde ele silencia, a entidade pública acaba por institucionalizar a insegurança jurídica, forçando o setor financeiro a adotar a retenção por cautela como um escudo contra sua própria incompetência planejadora originária, ou vir a cometer equívocos que acarretem uma renúncia indevida da receita por retenção de tributos.

A contribuição do planejamento para efetivar a segurança jurídica nas retenções tributárias revela-se, por conseguinte, a única via legítima para curar o

colapso na liquidação da despesa. Quirino (2023) reforça de forma basilar que a eficiência na gestão de contratos não ocorre por um evento fortuito, mas é o resultado direto de uma arquitetura planejada que mitiga a assimetria informacional. Contudo, é preciso submeter essa premissa teórica ao rigor do problema da pesquisa: se o art. 5º da Lei nº 14.133/2021 confere força normativa cogente ao planejamento, tratar a conformidade documental com casuísmo, relegando a análise dos requisitos das instruções normativas da Receita Federal para o período de pagamento dos serviços, posterior a sua execução, deixou de ser uma mera irregularidade de gestão para configurar uma violação frontal à juridicidade. A lealdade administrativa, conforme preconiza Di Pietro (2023), exige que o prestador de serviço não seja surpreendido no crepúsculo do contrato por descontos arbitrários ou glosas fiscais geradas por lacunas originárias no edital e na minuta.

O verdadeiro rompimento com o casuísmo só pode se materializar quando o Estado converte essa teoria em padronização normativa na fase preparatória. Ao utilizar a minuta contratual para impor a entrega das declarações de dispensa de retenção logo no ato da assinatura do ajuste, o planejamento abandona a roupagem de fardo burocrático e consagra-se como fator relevante de mitigação, que protege a confiança legítima, reduz a ineficiência e neutraliza o receio que alimenta a retenção por cautela.

3.1.2 Os artefatos da fase preparatória, ETP e TR, como instrumentos auxiliares para confecção do edital e da minuta contratual

A materialização do planejamento no processo de contratação pública encontra no ETP o seu primeiro e relevante artefato que auxiliará a tomada de decisão técnica e racional, servindo de base para diversos outros documentos. Definido pelo art. 6º, inciso XX, da Lei nº 14.133/2021, o artefato tem como ponto central a análise de viabilidade de uma proposta e se consolida como o documento constitutivo que caracteriza o interesse público buscando a melhor solução para o problema identificado ao identificar custos e benefícios para a viável implementação da solução.

Diversamente do modelo anterior, em que a especificação do objeto era praticamente o ponto de partida, a nova ordem jurídica impõe que o gestor se debruce sobre a necessidade administrativa antes de idealizar a solução. Santos (2023) observa que o ETP possui uma dimensão material que funciona como um verdadeiro

estudo de viabilidade, permitindo que um órgão público licitante conclua, por exemplo, pela impossibilidade técnica ou econômica da pretensão antes mesmo de investir seus recursos humanos e seu tempo na preparação e organização da fase externa. A negligência nesta etapa inaugural é uma das causas de problemas que ocorrem durante a execução contratual, e o que deveria ser uma gestão eficiente se torna um cenário caótico de alterações contratuais, retrabalhos e inconformidades que podem gerar uma insegurança jurídica para o ente, a depender do caso.

Sobre a composição deste artefato, o art. 18, §1º, da Lei nº 14.133/2021 elenca um rol minucioso de treze elementos que devem nortear a ação administrativa, dos quais cinco são dotados de obrigatoriedade absoluta pelo §2º do mesmo dispositivo, notadamente a descrição da necessidade, a estimativa de quantidades, a estimativa do valor, a justificativa para o parcelamento e o posicionamento conclusivo.

Entretanto, é fundamental salientar que o ETP não fornece respostas definitivas necessariamente, mas sim um diagnóstico preliminar que deve ser refinado ao longo da instrução processual. Segundo as lições de Carvalho (2024), a natureza desse documento é a de um anteparo contra uma licitação, ou mesmo uma contratação direta, mal elaborada, pois ele obriga a equipe de planejamento a investigar o mercado para identificar soluções que otimizem o ciclo de vida do objeto e os custos e benefícios atrelados. Nessa visão, por exemplo, a estimativa do valor prevista no ETP não se confunde com a pesquisa de preços detalhada do art. 23, mas atua como um termômetro de viabilidade econômica que orientará a decisão da autoridade superior.

Porém, nem só de aspectos econômicos trata este valioso instrumento, pois a conexão entre o ETP e a futura conformidade fiscal relativa às retenções, durante os pagamentos aos contratados, revela-se estratégica, embora frequentemente ignorada.

Ao realizar o levantamento de mercado e a descrição da solução como um todo, conforme exige o art. 18, §1º, inciso VII, a Administração pode antecipar se a execução e a natureza do objeto ensejarão regimes jurídicos que impactem as retenções da IN RFB nº 1234/2012 ou as obrigatoriedades previdenciárias da IN RFB nº 2110/2022. Advertem Cardoso, Gomes e Pederneiras (2023) que o planejamento que ignora o modo de execução e o uso do objeto termina por falhar em prever corretamente os riscos contratuais. Por exemplo, se o ETP diagnostica a necessidade de um serviço com dedicação exclusiva de mão de obra, ele já fixa dessa forma a

premissa de que a liquidação da despesa deverá observar determinados critérios de fiscalização tributária e previdenciária, por conta da provável incidência da contribuição previdenciária, a qual pode ser confirmada ao se realizar o enquadramento de acordo com a lista exaustiva da referida instrução normativa. O planejamento que apenas replica modelos prontos sem análise concreta da realidade institucional, acaba por transferir para o setor financeiro o fardo de resolver lacunas referentes aos pagamentos e retenções que deveriam ter sido estancadas já na própria fase de planejamento da demanda. Tem, assim, o ETP papel de exaurir a análise de viabilidade e fixar a premissa da solução, retirando a Administração do campo das suposições para o terreno das evidências técnicas e econômicas.

Todavia, para que esse diagnóstico não permaneça no plano das intenções acadêmicas, é imperativo que suas conclusões sejam transpostas para um instrumento de rigor operacional que delimite, com precisão, os contornos do que será entregue e fiscalizado.

Esse desdobramento materializa-se no TR, documento que converte a viabilidade em uma descrição técnica e pormenorizada, formalizada em documento da fase preparatória. A transição do diagnóstico de viabilidade exarado no ETP para a especificação operacional encontra no TR o seu substrato normativo de maior densidade e eficácia pragmática. Se o ETP é qualificado como sendo o cérebro do planejamento, o TR, definido pelo art. 6º, inciso XXIII, da Lei nº 14.133/2021, assume a genética da contratação, na medida em que delimita com rigor absoluto os contornos do objeto, os padrões de qualidade e, fundamentalmente, as regras que regerão a futura execução contratual.

Como assevera Souza (2024), a eficácia de um certame está umbilicalmente ligada à robustez deste documento, pois ele funciona como o norteador das propostas do mercado e o parâmetro de controle inafastável para a fiscalização. É imperioso provocar a reflexão de que a imprecisão na redação do TR não constitui apenas uma falha de menor importância, mas uma inadequação administrativa relevante que pode comprometer a juridicidade do processo, gerando um gargalo operacional quando a Administração Pública realiza a liquidação da despesa orçamentária, sem parâmetros claros para poder efetivar uma retenção tributária adequada, respeitando às normas legais e os princípios jurídicos que o ente público deve respeitar e seguir.

Nessa perspectiva, o TR figura como um regulamento interno que auxilia na verificação da prestação do serviço, exigindo que o gestor abandone a zona de

conforto das especificações genéricas e assuma a responsabilidade de modelar uma solução que seja, ao mesmo tempo, exequível e fiscalizável.

Neste cenário de construção da racionalidade administrativa, Pedra (2022) reforça que, embora o TR guarde um vínculo de dependência lógica com o ETP, ele representa um amadurecimento decisório que deve ser lastreado em motivação consistente e harmonia com a necessidade administrativa real. Enquanto o ETP foca no "o quê" e no "porquê", o TR deve detalhar o "o que" e exaurir o "como", estabelecendo o modelo de gestão e a forma de fiscalização que impeçam a discricionariedade perniciosa na fase de execução.

A força normativa deste artefato é tamanha que, segundo as lições de Dotti (2025), a ausência de uma caracterização adequada, clara e suficiente do objeto nele descrito pode atrair o vício insanável da nulidade, uma vez que impede a formulação de propostas isonômicas e afeta o princípio da seleção da proposta mais vantajosa. Dessa maneira, o TR deve ser compreendido como um documento detalhado e concreto, com individualizações da contratação específica, vinculando tanto o licitante quanto o gestor público, estabilizando as expectativas de resultado antes mesmo da publicação do edital, servindo como o antídoto definitivo contra possíveis surpresas durante as retenções costumam paralisar em parte o trabalho do setor financeiro durante a execução orçamentária.

Em conexão com o problema central da presente pesquisa, é no TR que o juízo de previsibilidade sobre as retenções tem seu início de materialização através de dispositivos que integrem a execução financeira à realidade fiscal.

Ao descrever a solução como um todo e fixar os critérios de medição e pagamento, conforme exigem os art. 6º e art. 18 da Lei nº 14.133/2021, a Administração Pública tem o dever de antecipar a carga documental necessária para a fruição de eventuais dispensas de retenções, fundamentadas na IN RFB nº 1234/2012 ou na IN RFB nº 2110/2022. Ao negligenciar esse dever, a omissão quanto a esses requisitos tributários no planejamento dessa documentação é o nascedouro da insegurança jurídica: se a especificação do objeto é fraca sobre a natureza do serviço ou o regime de execução, como, por exemplo, se haverá ou não dedicação exclusiva de mão de obra, o setor financeiro ver-se-á compelido, por uma prudência administrativa, a realizar a retenção por cautela, ferindo a segurança jurídica, a boa-fé e a confiança legítima do contratado que possuiria, então, direito à dispensa dessa retenção.

Sobre o planejamento, pontuam Cardoso, Gomes e Pederneiras (2023), que se este não entrega informações assertivas para a execução falha em sua missão primordial de garantir a viabilidade da política pública. Dessa maneira, fica o fiscal e gestor do contrato sem condições de fazê-lo, pois não possuem a expertise necessária, restando a atividade de correção para o momento da liquidação e pagamento.

Dessa sorte, o TR atua como o elo entre a estratégia de governança e a justiça fiscal, pois é nele que os requisitos da contratação e as sanções por descumprimento de obrigações acessórias são estabilizados.

Por sua vez, Santos (2023) adverte que a visão sistêmica da fase preparatória exige que o TR preveja os fluxos inclusive da própria execução do contrato. Compreende-se que deva ser incluído a verificação da regularidade fiscal na fase, como também outras condições que exigidas na habilitação ou qualificação, durante toda a execução contratual, conforme impõe o art. 92, inciso XVI, da nova lei. Se o TR é o norte, como defende Souza (2024), um norte que ignora o regime tributário aplicável levará a execução a um naufrágio burocrático e em gargalos operacionais no momento da liquidação e do pagamento. Ademais, Carvalho (2024) reforça que o amadurecimento dos instrumentos de planejamento deve garantir que a gestão contratual produza os resultados pretendidos, o que só é possível se as condicionantes fiscais forem mapeadas ainda na fase interna. Somente através de uma descrição cirúrgica, que forneça as condições para a adequação das retenções, a Administração poderá transcender o casuísmo e entregar ao mercado fornecedor a previsibilidade necessária para uma contratação proba e eficiente.

A estruturação correta e detalhada do ETP e, sobretudo, do TR toma forma de atuação como o vetor indispensável do enquadramento tributário realizado nas retenções tributárias para os órgãos públicos. É imperioso reconhecer que a caracterização minuciosa do objeto, assim como de sua execução, definindo, por exemplo, se o serviço ocorrerá mediante cessão de mão de obra ou empreitada, no caso de haver incidência de contribuição previdenciária, constitui a base material para que a Administração Pública identifique a regra de incidência sobre o objeto do serviço das devidas retenções a serem realizadas. Sob essa ótica, o TR desponta como um escudo protetor da juridicidade, pois uma descrição vaga ou omissa impede a correta aplicação das diretrizes de retenção estipuladas na IN RFB nº 1234/2012 e na IN RFB nº 2110/2022, transferindo um desmedido ônus interpretativo de um detalhamento

deficitário do objeto contratado para o setor financeiro a ser executado em exíguo prazo necessário para a liquidação da despesa.

Contudo, no que tange ao campo específico das dispensas de retenção tributária, núcleo desta pesquisa, é fundamental realizar uma distinção importante. Como as hipóteses de isenção, imunidade ou regime simplificado dependem intrinsecamente da natureza jurídica e das condições subjetivas do futuro contratado, tais como a opção pelo Simples Nacional, a condição de entidade sem fins lucrativos e a posse de certificação de entidades beneficentes, o TR cede necessariamente o seu protagonismo. A impossibilidade fática de o ente público prever, ainda na fase de elaboração descritiva do objeto, quem será o vencedor do certame que irá firmar o contrato com o órgão, impõe que a estrutura do planejamento desloque a exigência documental probatória para os artefatos de caráter estritamente vinculante e prospectivo.

Dessa forma, a efetivação da segurança jurídica e da eficiência nas dispensas de retenção consolida-se apenas quando a Administração Pública instrumentaliza a padronização do edital e da respectiva minuta contratual. São nestes documentos que o Estado deve prever, de forma cogente e fundamentada, os requisitos necessários e as declarações comprobatórias de caráter subjetivo que precisam ser obrigatoriamente entregues no ato da assinatura do contrato, estancando assim a assimetria informacional e protegendo o setor financeiro contra os problemas que geram as violações aos princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência durante a liquidação e pagamento dos serviços, nos casos de incidência do benefício da dispensa das retenções tributárias.

3.1.3 O juízo de previsibilidade objetiva como vetor de segurança jurídica nas retenções tributárias

A arquitetura do planejamento instituída pela NLLC impõe à Administração Pública o dever de exercer um juízo de previsibilidade objetiva que vai além da descrição física simplificada de itens.

Não se trata de uma manifestação da subjetividade do agente e sim de uma instrução técnica obrigatória em que o modo de pensar administrativo deve antecipar os reflexos jurídicos e fiscais da solução então escolhida. Averte o professor Pedra (2022) que a identificação precisa da necessidade administrativa é o que permite a

elaboração de uma solução hígida no TR, retirando o processo da zona de incertezas que pode causar certa paralisia mais lá na frente, durante a execução financeira e orçamentária pelo setor de pagamentos. Sob este prisma, a previsibilidade atua como o alicerce da juridicidade, garantindo que o gestor não apenas contrate um serviço, mas mapeie, desde o início, as condicionantes tributárias que recairão sobre a execução financeira dos pagamentos.

O planejamento que ignora essa etapa preliminar termina por se perder posteriormente e, conforme ensinam Prediger e Fraga (2025), se a Administração não delimita para onde quer ir em sua caracterização do objeto, qualquer caminho servirá, o que invariavelmente conduz à ineficiência, à insegurança jurídica e ao trancamento de processos por dúvidas e procedimentos fiscais que poderiam ter sido evitados.

Conforme exposto anteriormente, a caracterização cirúrgica do objeto no TR funciona como o verdadeiro ponto de partida para a correta retenção fiscal. Reforça esse entendimento professor Lopes (2025) pontuando que o TR é o documento que delimita o objeto e fixa as condições da futura contratação, sendo o garantidor do sucesso ou fracasso da gestão contratual, na medida em que orienta a sua fiscalização. Esse documento será um dos auxiliares para que o agente público possa ter esse juízo de previsibilidade de forma objetiva, pois quando a descrição do objeto é vaga ou omissa quanto ao regime de execução, a Administração Pública transfere indevidamente para o setor financeiro a tentativa de realizar certos juízos difíceis em relação ao enquadramento tributário e revisão de documentação necessária no momento da liquidação financeira. É nesse hiato informacional que surge o gargalo operacional: uma especificação que não deixa claro se o serviço envolve ou não cessão de mão de obra ou se a essência da operação será de serviço ou mercantil, impede a aplicação segura das instruções normativas da RFB, causando confusão na definição de incidência, alíquotas, bases de cálculo, como também forçando o setor financeiro a adotar uma postura cautelar optando pela retenção e aplicando as normas vigentes como um escudo contra o risco de erro e responsabilização. Nota-se que Chaves (2015) reforça que o conjunto de elementos necessários e suficientes para a caracterização do objeto é o que confere estabilidade ao processo.

Ou seja, onde o planejamento é tecnicamente consistente, a identificação dos regimes e enquadramentos tributários torna-se uma consequência natural da clareza descritiva, e não uma surpresa durante a liquidação da despesa.

Neste cenário de construção da racionalidade administrativa, a antecipação do ônus documental revela-se como um dever de governança fiscal inafastável, ancorado no art. 11, parágrafo único, da Lei nº 14.133/2021. Conforme ensina Fumega (2025), a boa governança impõe ao gestor a responsabilidade primária de adotar medidas internas que garantam o cumprimento dos princípios do ordenamento jurídico, independentemente de determinações ou pressões externas. No processo de contratação, isso significa que a Administração Pública não pode atuar de forma reativa, aguardando o momento da liquidação para, de certa maneira, descobrir o regime tributário da contratada, os benefícios fiscais que ela faz jus e os documentos necessários para comprovação. Já em Santos (2023) é advertido de que as falhas no planejamento são as causas remotas da maioria das anomalias verificadas na execução contratual, transformando o que deveria ser um fluxo célere em um cenário inesperado. Diante disso, a exigência de que o particular apresente as declarações de dispensa de retenção, previstas no art. 6º da IN RFB nº 1234/2012, no ato da assinatura do contrato, não constitui mero rigorismo formal, mas um ato estratégico de gestão de riscos que impede o trancamento do processo por incertezas jurídicas que deveriam ter sido estancadas na origem.

Adentrando nessa perspectiva, Medeiros (2017) ressalta que a prevenção de falhas operacionais e a efetividade nos resultados dependem diretamente do preparo formal e do conhecimento técnico da norma pela equipe de planejamento. Se o instrumento convocatório e a minuta contratual são silentes, portanto, sobre o conjunto documental comprobatório relativo às dispensas, termina-se por transferir certas atividades de verificação documental que deveriam ser realizadas anteriormente, e que por vezes acabam sendo realizadas por fiscal ou gestor do contrato, os quais em regra não tem conhecimento adequado, restando ao setor financeiro durante a fase final, que é a de liquidação e pagamento, para ajustar incorreções em documentação, entrar em contato com prestadores de serviço e realizar análises por vezes mais complexas e demoradas. Conforme a metáfora utilizada pelos autores Prediger e Fraga (2025), inspirada na jornada de *Alice no País das Maravilhas*, o administrador deve documentar todos os pedágios do caminho para comprovar a higidez da rota tomada e, no contexto tributário, esses pedágios representam o mapeamento prévio das obrigações acessórias. A ausência dessa previsão durante o planejamento pode ter interferência a ponto de violar os princípios da juridicidade, segurança jurídica e eficiência, pois submete o particular a um estado de incerteza quanto ao valor líquido

a receber, afeta a celeridade do pagamento, enquanto a Administração Pública flerta com o risco de responsabilização por retenções em desacordo com as normas específicas que tratam da matéria e com os princípios do ordenamento jurídico.

Visto que a antecipação documental consolidada na fase preparatória atua como um filtro de conformidade que protege a integridade do processo de pagamento na execução contratual é imperativo se debruçar sobre os instrumentos e os documentos gerados nessa fase. Reforça ainda Bittencourt (2025) que o uso de ferramentas de apoio e a estruturação prévia dos procedimentos fortalecem a gestão e reduzem a discricionariedade que costuma vicejar em ambientes de planejamento omissos. E sobre o novo regime de licitações e contratações, o planejamento do ônus documental é, em última análise, um imperativo de juridicidade, pois ao exigir a comprovação do regime de tributação e seus benefícios fiscais para fruição durante o pagamento, como é realizado na declaração de optante pelo Simples Nacional, consoante a IN RFB nº 1234/2012, já na fase de formalização do ajuste, a Administração Pública converte um rito burocrático em um instrumento de transparência e segurança jurídica.

Essa postura garante que o fluxo financeiro da contratação respeite a confiança legítima do prestador e a eficiência administrativa, assegurando que o encerramento do ciclo de contratação ocorra sem os sobressaltos operacionais que hoje caracterizam o cotidiano das fontes pagadoras.

No entanto, a consolidação desta racionalidade documental exige a compreensão do processo de contratação como uma realidade jurídica a qual não está isolada, mas integrada. Nessa esteira, Guimarães e Sampaio (2022) afirmam que a contratação se estrutura em três fases umbilicalmente ligadas: o planejamento (fase interna), a seleção do fornecedor (fase externa) e a execução contratual. Observa-se que esta é uma perspectiva sistêmica, sob a qual o edital e a minuta contratual não são documentos então isolados, mas instrumentos que devem materializar as decisões tomadas no planejamento para garantir que a execução não divirja daquilo que foi projetado. A utilização de minutas padronizadas, mas que atentam as necessidades de todo o processo de contratação, das três fases acima compreendidas, pode constituir um mecanismo legítimo de racionalização administrativa, desde que o gestor apresente a devida justificativa de adequação aos termos contratuais específicos.

Se o ente público exigirá, então, declarações específicas do contratado para fins de dispensa de retenção, conforme requerem as instruções normativas elencadas, tal exigência deve estar positivada na redação da minuta com modelos anexados ao edital, garantindo a simetria informacional e protegendo a confiança legítima do particular.

Realizado nessa perspectiva, o planejamento passa a se tornar um instrumento de justiça fiscal e governança de riscos para o órgão público contratante dos serviços e não apenas mais uma etapa automatizada e sem reflexão.

A racionalidade documental erigida na fase preparatória configura, indubitavelmente, a ponte metodológica para a adoção da padronização ora defendida. Conforme pontuam Alves e Ferraz (2025), o planejamento documentado constitui a etapa primaz para o aprimoramento administrativo e o sucesso do ajuste. Se a Lei nº 14.133/2021, de forma expressa em seu art. 19, inciso IV, impõe a instituição de modelos padronizados de minutas e contratos, sobressai como um imperativo lógico que essa padronização encampe os dispositivos específicos atinentes às dispensas de retenção. Corroborando essa necessidade de estruturação prévia, Bittencourt (2025) adverte que a adoção de ferramentas de apoio e minutas uniformes fortalece a governança, constrangendo a discricionariedade perniciosa e assegurando a estrita observância do arcabouço normativo.

É exatamente na conversão desse diagnóstico tributário em claras cláusulas contratuais que o juízo de previsibilidade objetiva atinge o seu ápice protetivo. Ao utilizar o edital e a minuta para exigir as declarações presentes nas instruções normativas da RFB, que regem o ato de retenção e as dispensas destas, logo no ato da formalização contratual, a Administração Pública não apenas soluciona o problema da assimetria informacional, mas fornece proteção extra ao prestador de serviço contra sobressaltos decisórios na fase de liquidação. Mais do que organizar a instrução processual, a previsibilidade atua como a garantia material de que o fiscal, o gestor e, sobretudo, o servidor do setor financeiro não precisarão recorrer ao arbítrio da retenção por cautela diante de um processo omissivo.

A conformidade fiscal deixa de ser um evento accidental que emerge no crepúsculo do repasse financeiro para se consolidar como uma regra do jogo previamente bem definida e aceita pelo contratante, fortalecendo a previsibilidade do juízo na tomada de decisão do agente de retenção e efetivando, na prática, a proteção à confiança legítima e conferindo a máxima eficiência à liquidação da despesa pública.

3.2 A OBRIGATORIEDADE DO PLANEJAMENTO NAS CONTRATAÇÕES DIRETAS COM ADAPTABILIDADE E PROPORCIONALIDADE

O regime de contratação direta instituído pela Lei nº 14.133/2021 não pode ser interpretado como um salvo-conduto para a falta de profissionalismo administrativo ou para a supressão arbitrária da fase de planejamento. Ao longo do tempo, as dispensas e inexigibilidades foram tratadas como ritos sumários, negligenciando-se, por vezes, a instrução técnica que antecede a escolha do fornecedor, o que fatalmente resultava em incertezas e problemas no momento da liquidação financeira.

No entanto, a nova ordem jurídica busca a profissionalização do instituto. Conforme lecionam Schier e Andrade (2022), os novos contornos da contratação direta exigem que a razão da escolha e a justificativa de preço sejam lastreadas em um diagnóstico real das necessidades, transpondo o ato administrativo da mera conveniência política para o campo da juridicidade funcional. Essa mudança de paradigma é reforçada pelo art. 73 do novo estatuto das contratações, que estabelece a responsabilidade solidária entre o agente público e o contratado em casos de contratação direta indevida ocorrida com erro grosseiro. Nesse sentido, Alves (2022) adverte que a higidez da instrução processual é a única salvaguarda capaz de blindar o gestor e o particular contra responsabilizações indevidas, garantindo que o afastamento do dever de licitar ocorra sob o manto da legalidade e da proteção ao erário.

A espinha dorsal dessa segurança jurídica reside no art. 72, que elenca os documentos indispensáveis para a validade do processo direto. A redação do inciso I do referido artigo menciona o DFD e, se for o caso, o ETP e o TR. Essa expressão, contudo, não deve ser lida como uma autorização para o descarte arbitrário desses artefatos. Por sua vez, Costa (2025) assevera que o sucesso de qualquer contratação, licitada ou não, está umbilicalmente ligado à qualidade técnica do planejamento, sendo o ETP e o TR as ferramentas que estabelecem bases assertivas para uma execução eficiente. No caso da inexigibilidade, em que o objeto é marcado pela singularidade ou pela inviabilidade de competição conforme o art. 74, a descrição cirúrgica da necessidade administrativa no TR é o que permitirá identificar se o serviço atrai a incidência de retenções específicas da IN RFB nº 1234/2012 ou da IN RFB nº 2110/2022. A ausência de um TR que defina claramente as obrigações acessórias

tributárias em contratações de alta especialidade gera o apagão informacional que paralisa o fluxo de pagamento e fere a confiança legítima do prestador.

Seguindo esse entendimento, é imperativo reconhecer que o planejamento nas contratações diretas atua como um filtro de racionalidade econômica, de forma muito similar ao que acontece em uma contratação com procedimento licitatório normal. Matos e Martins (2024) destacam que o princípio do planejamento deve incidir com igual vigor, pois repercussões fáticas negativas, como o desperdício de recursos em soluções inadequadas, não escolhem o vulto financeiro do ajuste para se manifestarem.

Mesmo diante de objetos aparentemente simples, a equipe de planejamento deve exercer o juízo de previsibilidade para mapear os riscos fiscais realizado com adaptações e com a devida proporcionalidade que cada caso concreto irá requerer.⁵ Corroborar esse entendimento Carvalho (2024) ao fundamentar que os instrumentos de planejamento na fase interna produzem efeitos imediatos na gestão contratual. Por exemplo, um TR omissivo na fase direta pode obrigar o fiscal do contrato a realizar, no momento do recebimento da nota fiscal, um enquadramento tributário para o qual muitas vezes não possui competência técnica ou tempo hábil, institucionalizando a ineficiência. O planejamento presente, porém, adaptado nas dispensas de contratações, é a âncora que impede o Estado de atuar de forma casuística, assegurando que a conformidade fiscal seja construída na instrução do processo, e não por meio de improvisos na tesouraria.

Dessa sorte, a previsibilidade objetiva também nas contratações diretas é o vetor que está presente no rito simplificado em uma ferramenta estratégica de governança. Nas lições de Pedra (2022), a identificação precisa da necessidade administrativa é o que retira o processo da zona de incertezas, permitindo que o aviso de contratação direta contenha as regras do jogo tributário desde o início. Somente ao exigir que a instrução do art. 72 contemple a verificação prévia do regime de

⁵ A simplificação do rito inerente às contratações diretas, materializada nas hipóteses de dispensa ou inexigibilidade de licitação, não afasta a imperatividade do planejamento. O art. 72, inciso I, da Lei nº 14.133/2021 impõe que a instrução do processo direto seja composta pelo documento de formalização de demanda e, se for o caso, pelo estudo técnico preliminar e termo de referência. O afastamento do procedimento competitivo não suprime a obrigação estatal de observar a escorreta incidência tributária do objeto ajustado. O apagão informacional nesses casos, sob a falsa premissa de urgência ou baixo valor, agrava substancialmente a assimetria informativa na etapa de execução financeira, submetendo a Administração Pública aos riscos de realizar retenções por cautela imotivadas ou incidir em renúncia de receita, destruindo, no ato da liquidação, toda a eficiência pretendida com a simplificação inicial do processo.

retenção, com os documentos adequados atinentes às dispensas, que porventura vierem a ser alegadas, é que a Administração Pública garantirá que a tríade de princípios tratada nesta pesquisa seja respeitada em toda a sua extensão.

O rigor instrutório aqui defendido não é um obstáculo burocrático, porém garantia material de que o particular, ao contratar com o Estado sem a fase competitiva, não seja surpreendido por ônus documentais ou retenções indevidas que deveriam ter sido evitadas por um planejamento tecnicamente honesto e transparente.

A dispensa de licitação em razão do valor, fundamentada no art. 75, incisos I e II, da Lei nº 14.133/2021, é frequentemente mal interpretada pela prática administrativa como um rito de exceção ao dever de planejar. Por esta razão, a baixa expressão monetária do ajuste pode ser utilizada como pretexto para a supressão de etapas instrutórias básicas, sob o argumento pragmático de que o custo da burocracia do planejamento superaria o benefício econômico do próprio objeto. Porém, como advertem Matos e Martins (2024), o princípio do planejamento deve incidir com igual vigor nessas contratações, uma vez que as repercussões fáticas negativas de uma má escolha, como, a título de exemplo, a aquisição de equipamentos tecnicamente incompatíveis com a infraestrutura local, não são mitigadas pelo baixo preço do contrato.

Sendo assim, a ausência de um diagnóstico técnico mínimo, materializado em um TR, ainda que simplificado, impede que o órgão mapeie os riscos fiscais e operacionais, transformando o que deveria ser uma solução célere em um gargalo operacional, sendo um transtorno burocrático no momento da liquidação da despesa.

Ainda sobre a dimensão gerencial desse dever, Alves (2022) assevera que a aferição dos limites de valor para a dispensa exige que a Unidade Gestora realize um planejamento que transcenda o objeto isolado. O art. 75, § 1º da nova lei impõe a observância do somatório do que for despendido no exercício financeiro com objetos de mesma natureza, entendidos como aqueles relativos a contratações no mesmo ramo de atividade. Essa visão sistêmica da despesa anualizada é o que permite à Administração Pública gerir com eficiência o regime tributário dos seus fornecedores. O planejamento, nesse contexto, atua como um antídoto ao fracionamento indevido e como um instrumento de rastreabilidade fiscal, garantindo que o órgão público, investido na função de substituto tributário, detenha o domínio informacional sobre o ônus documental pode advir nas retenções durante o pagamento.

Nesta senda, a conexão entre o planejamento das dispensas e a conformidade tributária revela-se inafastável para a segurança jurídica. Lemos (2025) ensina que a Administração Pública deve agir com cautela redobrada na fase preparatória para evitar que a manutenção irregular de contratados em regimes favorecidos, como o Simples Nacional, gere prejuízos ao erário e problemas eventuais por retenções equivocadamente efetuadas.

Mesmo em uma contratação direta de pequeno valor, o órgão é obrigado a verificar se o prestador goza de dispensa de retenção conforme preconizado no art. 6º da referida instrução normativa.

Se os documentos da fase preparatória são silentes sobre a necessidade de entrega da declaração de optante pelo Simples Nacional ou dos anexos II e III, no ato da formalização do ajuste, a unidade financeira, diante da dúvida, pode ser impelida a realizar uma retenção por cautela, pela dúvida gerada pela falta de documentação necessária para saná-la, ferindo a confiança legítima do particular. Essa cautela surge de forma legítima, para se evitar uma renúncia de retenção de impostos equivocada e irregular, mas esse cenário de improviso no setor de pagamentos é o reflexo direto de uma instrução processual deficiente, que ignora que a juridicidade da despesa começa na definição do encargo e das obrigações acessórias tributárias já no início da contratação, como também prevê a norma.

A previsibilidade objetiva nas contratações de pequeno valor é o que confere substância, portanto, ao princípio da eficiência. Costa (2025) reforça que o sucesso da gestão está atrelado à qualidade do que se desenvolve na etapa preparatória, sendo o ETP e o TR os instrumentos de bases assertivas para a execução, impedindo que a celeridade se converta em pressa irresponsável. Como se verá, eles terão como produto o edital, quando for o caso, e a minuta contratual, que são documentos essenciais para a transparência e o prévio conhecimento das obrigações fiscais pelos futuros contratados. A profissionalização desse rito, defendida por Schier e Andrade (2022), exige que a Administração Pública padronize dispositivos tributários inclusive nos avisos de contratação direta publicados em sítio eletrônico oficial, como se lê no art. 75, § 3º.

Ao exigir que a proposta do contratado seja acompanhada das declarações de regime tributário desde seu nascimento, o Estado neutraliza a assimetria informacional, ao mesmo tempo que protege o fluxo de caixa do prestador, resguardando também assim a confiança legítima do contratado. O planejamento nas

dispensas, portanto, deixa de ser visto como um encargo formal para se tornar o alicerce da juridicidade fiscal, assegurando que o encerramento do ciclo da contratação ocorra sem o trancamento do processo por dúvidas fiscais retardatárias que deveriam ter sido estancadas na origem.

A lógica documental construída na fase preparatória é o caminho para que a eficiência não seja sacrificada no altar da urgência. Lopes (2025) adverte que a simplificação do rito não autoriza uma espécie de apagão das especificações indispensáveis para individualizar a solução.

A padronização das minutas e declarações anexas ao edital, conforme normas específicas que regem as retenções tributárias, encontram, por conseguinte, no planejamento das contratações diretas também o seu espaço. Apenas ao converter essas lacunas identificadas no planejamento do processo de contratação em cláusulas claras com exigências documentais preventivas na fase de formalização, é que a Administração Pública também trará garantias que efetivará a tríade principiológica até então violada por problemas decorrentes de um planejamento inadequado, garantindo que a conformidade fiscal seja a regra em todo o espectro das contratações públicas, independentemente do seu vulto econômico, complexidade e forma de contratação.

3.3 A PADRONIZAÇÃO DO EDITAL E DA MINUTA CONTRATUAL: SEGURANÇA JURÍDICA, GOVERNANÇA E TRANSPARÊNCIA

3.3.1 O Edital e o Termo de Referência: instrumentos de planejamento que fornecem subsídios para as retenções tributárias

O edital de licitação, no âmbito da Lei nº 14.133/2021, assume uma função que, para além da seleção e convocação de interessados, configura-se como um instrumento que cristaliza o planejamento e confere estabilidade às relações entre o Estado e o mercado. A clássica lição de Meirelles (2016) permanece como o alicerce dogmático deste entendimento: o edital é a lei interna da licitação, vinculando de forma absoluta tanto a Administração Pública quanto os licitantes às regras nele dispostas, bem como as condições e critérios ali estabelecidos.

Compreende-se que essa rigidez normativa é o que permite a transição de todo o estudo e elaboração administrativa do ente, os quais são materializados em

grande parte no ETP e TR, para o campo da juridicidade funcional, em que cada cláusula editalícia deve ser o reflexo fiel das necessidades e riscos mapeados na fase preparatória.

Se o planejamento identificou que a natureza do serviço contratado atrai a aplicação da IN RFB nº 1234/2012 ou da IN RFB nº 2110/2022, o edital deve positivizar essa realidade, funcionando como o nexo de estabilidade que impede que a conformidade fiscal seja tratada como um evento fortuito ou improvisado no tardar da liquidação financeira e orçamentária.⁶

Em relação à dimensão estruturante deste documento, o art. 25 da Lei nº 14.133/2021 elenca um rol de elementos mínimos indispensáveis que devem compor o edital, incluindo o objeto, as regras de julgamento e, não de menor importância, as condições de pagamento.

Essas condições de pagamento mencionadas pelo legislador não se restringem ao prazo cronológico dos documentos fiscais, dados bancários, prazos de vencimento, entre outros, mas abrange todo o ônus documental necessário para que o prestador de serviço faça jus ao valor pactuado com as retenções devidamente enquadradas na legislação vigente. Segundo ensinam Guimarães e Sampaio (2022), a licitação deve ser compreendida como uma realidade jurídica integrada, onde o edital consolida as decisões técnicas tomadas na fase interna. Quando a Administração Pública silencia no instrumento convocatório sobre a necessidade de entrega das declarações de dispensa de retenção tributária, ela rompe essa unidade documental que deveria guardar, gerando uma zona de incerteza que pode ferir a segurança jurídica e a isonomia, uma vez que o licitante formulará seu preço e seu orçamento total para a prestação, ignorando o real impacto fiscal sobre o seu fluxo de caixa, conforme as prestações futuras a serem quitadas no decorrer da execução contratual.

⁶ O princípio da vinculação ao edital, expressamente agasalhado no caput do art. 5º da Lei nº 14.133/2021, atua como o vetor máximo de estabilidade das relações administrativas. Consoante a clássica lição de Di Pietro (2023, p. 719), trata-se de preceito essencial cuja inobservância enseja nulidade, pois "a Administração não pode descumprir as normas e condições do edital, ao qual se acha estritamente vinculada". Dessa forma, exigir que a contratada apresente documentação complexa para a dispensa de retenção tributária no momento do pagamento, sem que tal ônus instrumental estivesse preestabelecido de forma clara nos anexos editalícios, configura uma conduta estatal surpreendente. A omissão no instrumento convocatório fere a segurança jurídica, visto que impede o licitante de dimensionar, de forma antecipada, os impactos das obrigações acessórias sobre a exequibilidade de sua proposta comercial.

Neste ínterim, a conexão entre o edital e a eficiência das retenções tributárias revela-se oportuna e inafastável. Para Lemos (2025), o famigerado gargalo operacional na fase de pagamento decorre, em grande medida, da desconexão entre o setor demandante e a unidade financeira. O edital, ao funcionar como o espelho do planejamento, deve antecipar essa integração. Assim, se o TR definiu que o serviço é de natureza técnica e, portanto, passível de dispensa de retenção conforme as hipóteses da IN RFB nº 1234/2012, o edital deve transpor essa informação para as regras de participação do certame.

A ausência dessa clareza editalícia sobre os requisitos presentes na referida instrução normativa transforma o ato de pagamento em uma atividade mais incerta, forçando o gestor a realizar a retenção integral por excesso de cautela, gerada, por sua vez, pela falta de documentos essenciais para comprovar determinada situação, o que viola o princípio da juridicidade e a própria finalidade pública de selecionar a proposta efetivamente mais vantajosa com isonomia e transparência.

A previsibilidade objetiva garantida por um edital bem instruído se torna o vetor que legitima a atuação estatal como substituto tributário. Santos (2023) assevera que o edital, assim como a minuta em anexada nele, deve ser o repositório de todas as condições planejadas, funcionando como uma espécie de roteiro material que guiará a fiscalização. Sob a ótica da realização desta pesquisa, essa função de roteiro exige que o edital contenha, de forma exauriente, as regras e requisitos essenciais das obrigações tributárias a serem preenchidas pelos participantes e futuros contratados. Somente ao exigir que a regra de retenção nasça sob o manto da transparência editalícia, divulgada inclusive no próprio PNCP, conforme positivado no art. 94 da NLLC, é que a Administração Pública garantirá que o particular conheça seu ônus fiscal desde o início de todo o processo. O rigor na elaboração do edital, portanto, não é um tipo de obstáculo burocrático, mas a garantia de que a tríade da juridicidade, segurança jurídica e eficiência seja respeitada, evitando que falhas de planejamento na gênese do processo desaguem em litígios e ineficiências na fase de execução contratual.

Ao consolidar as conclusões do ETP e TR e prever as obrigações documentais e requisitos a serem preenchidos no caso dos benefícios fiscais das dispensas de retenção, o instrumento convocatório retira a aplicação intempestiva de parte das instruções normativas da Receita Federal, que são as solicitações e verificações de documentação acima mencionados, inserindo-as no campo do dever

jurídico, agora podendo ser conhecido por ambas as partes de maneira objetiva, direta e prévia, e sobretudo de forma tempestiva e oportuna para a adequação no ato da assinatura contratual, atuando, assim, como um elo definitivo que impede a fragmentação da informação tributária.

Essa aglutinação de deveres instrumentais no bojo do ato convocatório reflete uma virada paradigmática no procedimento licitatório, no que tange os deveres fiscais. Longe de caracterizar um formalismo estéril, a centralização desses requisitos fiscais na etapa inicial da contratação encontra amparo direto na nova sistemática de integração procedimental introduzida pelo legislador reformador.

A antecipação do debate sobre as retenções na fonte passa a figurar como um desdobramento imperativo da higidez do processo, conectando a fase interna à eficácia da futura execução contratual.

E é sob o império da Lei nº 14.133/2021, que a fase preparatória rompe definitivamente com a visão de que o planejamento seria um conjunto de atos apenas preparatórios e descartáveis após a publicação do edital, o qual, como foi dito, pode atuar como um nexo de estabilidade. Pelo contrário, o novo estatuto consagra a unidade documental do processo de contratação, em que a racionalidade administrativa das decisões tomadas deve se materializar em um fluxo contínuo e integrado de artefatos e documentos que não se anulam, mas se complementam. O art. 25, § 3º, da legislação de regência, estabelece um comando de publicidade simultânea de extrema relevância para nossa pesquisa, pois todos os elementos do planejamento, incluindo tanto o ETP quanto o TR, os projetos e, fundamentalmente, a minuta do contrato, devem ser divulgados juntamente com o edital e em sítio eletrônico oficial, sem qualquer necessidade de registro ou identificação para acesso.

Como se lê na lição de Guimarães e Sampaio (2022), essa integração impede o fracionamento da informação e garante que o mercado tenha uma visão panorâmica e, ao mesmo tempo, detalhada do encargo pretendido, evitando que a conformidade fiscal seja tratada como um evento isolado na fase de execução contratual, durante os pagamentos.

Aprofundando a reflexão sobre o ponto gerador da ineficiência operacional, é imperioso reconhecer que a omissão de dispositivos tributários nos anexos obrigatórios transmuda o planejamento em um exercício de retórica sem efeito prático. Conforme advertem Lemos (2025), o gargalo operacional na fase de liquidação da despesa decorre, em larga medida, do fato de a Administração Pública descobrir a

necessidade de documentos de dispensa de retenção apenas no crepúsculo do pagamento. Embora a IN RFB nº 1234/2012, em seu art. 6º, determine expressamente que a pessoa jurídica deve apresentar a declaração de dispensa de retenção no ato da assinatura do contrato, a prática administrativa brasileira ignora sistematicamente esse marco temporal. Essa subversão da norma transforma uma previsibilidade legal em um cenário de incerteza, forçando o setor financeiro a realizar retenções por cautela que ferem a segurança jurídica e a equação econômico-financeira do ajuste.

Como se nota, a proposta de intervenção funda-se na premissa de que a racionalidade documental deve ser estabelecida desde o início do ajuste. Entende-se que o edital de licitação já traga, apensados aos seus termos, os formulários em branco das declarações estabelecidas nas instruções normativas federais, notadamente os Anexos II, III ou IV da IN RFB nº 1234/2012, bem como os modelos previstos no art. 115, incisos II e III, da IN RFB nº 2110/2022. Ao integrar esses modelos como anexos do edital e vinculá-los à cláusula de pagamento da minuta contratual, a Administração Pública retira a exigência tributária da zona do imprevisto e a coloca no campo do dever jurídico bilateralmente conhecido. Santos (2023) reforça que a fase preparatória é o momento em que a Administração exerce seu juízo de previsibilidade objetiva, sendo assim, se a regra de retenção não vier devidamente clara e completa nessa etapa, a liquidação da despesa estará condenada a falhas hermenêuticas e operacionais crônicas.

Dessa sorte, a rigidez do art. 25, § 3º, é o que confere densidade ao dever de governança e proteção à confiança legítima. Segundo Amorim (2025), a publicidade antecipada dos encargos permite que o particular paute seus custos e sua organização administrativa pela norma editalícia. Ao exigir a entrega das declarações de dispensa de retenção de imposto de renda e de contribuição previdenciária no ato solene da formalização do vínculo, a Administração Pública estilhaça o risco de inadimplência documental. A unidade documental garante que o licitante, ao ler o instrumento convocatório, já visualize o ônus instrumental que terá de cumprir para receber o valor líquido pactuado. Depreende-se em Alves (2022), que essa padronização reduz a assimetria informacional e torna o contrato um instrumento completo, garantindo que o vínculo jurídico já nasça sob plena conformidade, sem o risco de trancamento do processo por dúvidas fiscais evitáveis.

O instrumento convocatório e seus respectivos anexos operam como um sistema integrado de vasos comunicantes dessa maneira, cuja engenharia jurídica

deve ser instrumentalizada preventivamente ainda na fase preparatória. Sob essa perspectiva, a eleição do ato de assinatura contratual como o marco temporal definitivo para a entrega da carga documental probatória deixa de ser uma exigência formalista ou meramente burocrática.

Trata-se, em verdade, da materialização do princípio do planejamento em sua dimensão antecipatória e vinculante, convertendo a atividade de prospecção administrativa em um instrumento assecuratório de conformidade fiscal. Somente ao transpor o diagnóstico técnico contido no TR para dispositivos textuais rigorosos na minuta contratual, ladeados por declarações padronizadas encartadas no ato convocatório, é que a Administração Pública consegue resgatar a simetria entre a eficiência operacional e a estrita juridicidade.

Nesse cenário de estabilização das legítimas expectativas, o edital assume o papel de vetor de segurança jurídica. Ao apor sua assinatura na avença, o prestador de serviços adere integralmente aos critérios de retenção dispostos unilateralmente pelo ente público, restando-lhe o cumprimento tempestivo de suas obrigações acessórias por meio da entrega dos formulários exigidos. Caso o contratado comprove o preenchimento dos requisitos legais no momento da formalização do ajuste, resta resguardado o seu direito líquido e certo à dispensa da retenção na fonte, em estrita consonância com o ordenamento normativo de regência. Por outro lado, a ausência de comprovação documental idônea no momento oportuno legitima o correto desconto tributário por parte do tomador, mitigando de forma definitiva o risco fiscal e diminuindo substancialmente os trancamentos procedimentais que historicamente assolam a fase de liquidação da despesa.

Se o instrumento convocatório funciona como o nexo de estabilidade da contratação, torna-se imperativa a inserção, em sede editalícia, de modelos de declaração devidamente alinhados aos parâmetros da receita federal, a exemplo das hipóteses de dispensa tratadas na IN RFB nº 1234/2012 e na IN RFB nº 2110/2022. É por meio dessa estruturação prévia que o de planejamento cumpre sua função metodológica fundamental, garantindo que o fluxo financeiro da execução contratual se processe de maneira adequada, fluida e harmonia com os princípios constitucionais da eficiência e da segurança jurídica que regem a boa administração.

3.3.2 O caráter cogente do edital da minuta e a transparência ativa

A compreensão da força vinculante da minuta contratual exige, preliminarmente, o reconhecimento da natureza jurídica dos ajustes celebrados sob o regime de Direito Público. Diferentemente dos contratos regidos pelo direito privado, baseados na ampla autonomia da vontade e na liberdade de estipulação das cláusulas por ambas as partes, o contrato administrativo revela-se, por essência, como um contrato de adesão.

Conforme leciona Albuquerque (2023), nesse modelo, a Administração Pública fixa unilateralmente as condições do ajuste no instrumento convocatório e em sua respectiva minuta, cabendo ao particular, ao decidir participar do certame, anuir integralmente com o arcabouço normativo ali estabelecido. Compreende-se que essa assimetria na formação do vínculo não constitui uma afronta à isonomia, mas sim a materialização da supremacia do interesse público, garantindo que o Estado dite as regras necessárias para a salvaguarda do erário e para a plena satisfação do interesse coletivo.

Sob a ótica da conformidade fiscal, essa característica de adesão é um dos fatores que confere à minuta contratual uma sua força cogente: se o planejamento inseriu dispositivos específicos exigindo a entrega das declarações de dispensa de retenção conforme a IN RFB nº 1234/2012 e a IN RFB nº 2110/2022 no ato da assinatura, tal exigência deve ser cumprida durante a formalização do ajuste.

Seguindo essa perspectiva, a minuta se torna um parâmetro para a execução dos deveres a serem cumpridos de ambos os lados da relação contratual. Santos (2023) pontua que ela funciona como o referencial técnico e jurídico que guiará a conduta tanto do contratado quanto dos agentes responsáveis pela fiscalização e gestão. A inclusão de parágrafos rigorosos na minuta, como sugere-se neste trabalho, estabelecendo o nexo direto entre a entrega documental e o fluxo de pagamento, retira a aplicação das instruções normativas da Receita Federal da zona da discricionariedade interpretativa. Na ausência de cláusulas contratuais claras, a prática administrativa costuma desaguar em uma retenção por excesso de prudência, conforme já dito, ato em que o gestor, por receio de responsabilização ou da falta de retenção, opta pela retenção integral, ignorando a juridicidade do regime tributário favorecido do prestador. Todavia, quando a regra de retenção está positivada no contrato como uma obrigação de fazer, exigível já no marco temporal da formalização,

o Estado exerce seu poder de império para garantir que o vínculo jurídico nasça sob o signo da segurança jurídica, impedindo que discussões tributárias retardatárias venham a trancar o processo de liquidação e pagamento da despesa no setor financeiro.

Pode-se dizer ainda que a força cogente da minuta se manifesta como um desdobramento direto do princípio da vinculação ao instrumento convocatório, conceito sedimentado em Meirelles (2016) que ganha espaço também no art. 25 da Lei nº 14.133/2021. Se o edital e seus anexos são a lei interna da contratação, a minuta não pode ser lida como uma peça meramente sugestiva ou plástica. Pércio (2025) destaca que a divulgação prévia da minuta como anexo obrigatório serve para estabilizar as expectativas do mercado e permitir que eventuais dispositivos obscuros sejam impugnados antes da fase competitiva.

A partir do momento em que o contrato é assinado sem questionamentos e verificações prévios, as cláusulas financeiras e tributárias ali constantes tornam-se lei entre as partes, revestidas de uma imutabilidade relativa que protege a confiança legítima. Por estas razões o uso dessa força cogente para antecipar o ônus documental tributário é o que efetiva, não apenas a segurança jurídica, como também o princípio da eficiência, pois assegura que a conformidade fiscal deixe de ser um obstáculo no pagamento para se tornar um requisito de validade cumprido desde o nascimento do ajuste, no instante em que o sinalagma contratual é aperfeiçoado.

Sob essa ótica, o rigor na elaboração das cláusulas constantes no art. 92 da Lei nº 14.133/2021, notadamente no inciso V, que trata das condições de pagamento, deve ser compreendido como um imperativo de governança. Teixeira (2025) observa que as inovações trazidas pelo novo estatuto licitatório buscam romper com o paradigma da burocracia vazia, privilegiando o planejamento estratégico que reduz o retrabalho. Dentro deste escopo das retenções, a minuta contratual deixaria de ter um caráter genérico para se transformar em um instrumento com precisão cirúrgica: ao positivar que o pagamento integral exige à apresentação tempestiva das declarações padronizadas previstas em legislação específica e apensadas ao edital. Se for o caso de o prestador fazer jus ao benefício e assim o requerer, a Administração Pública reduz custos de transação e protege o fluxo de caixa do prestador.

A natureza de adesão do contrato, portanto, é a chave jurídica que permite ao ente público impor ao mercado um padrão de excelência documental no âmbito das

dispensas que, embora previsto nas normas federais relativas às retenções, raramente é efetivado na prática por falta de previsão contratual expressa.

Assim, a autoridade normativa da minuta contratual é um dos pontos que conferem a estabilidade e previsibilidade objetiva à relação tributária entre substituto e substituído. A assinatura do termo de contrato, nesse contexto, representa a adesão incondicional do particular ao regime de conformidade fiscal desenhado pelo Estado, consolidando o planejamento como o vetor de contribuição em estrita obediência aos princípios constitucionais da boa administração.

Entretanto, os dispositivos cogentes aos quais foi referido extensamente, de nada valem se não tiverem uma adequada transparência ativa para o pleno conhecimento público, não apenas no momento da assinatura do contrato, mas antes mesmo dela, durante a publicação do edital, dando abertura à fase externa.

Convém tratar que a instauração de um novo paradigma de transparência nas contratações brasileiras encontra o seu ápice na criação do Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP), instituído pelo art. 174 da Lei nº 14.133/2021. Diferentemente do modelo anterior, centrado em avisos resumidos e dispersos em diversos diários oficiais, o PNCP surge como um sítio eletrônico oficial destinado à divulgação centralizada, obrigatória e integral de todos os atos exigidos pela norma, desde os planos de contratação anuais até o inteiro teor dos editais e seus respectivos anexos.

Compreende-se que essa centralização não visa apenas facilitar o controle social, mas atua como um mecanismo de juridicidade que confere eficácia aos negócios jurídicos estatais. O art. 94 do novo estatuto licitatório é categórico ao estabelecer que a divulgação no portal é condição indispensável para a eficácia do contrato e de seus aditamentos, fixando prazos rigorosos para que tal publicidade ocorra após a assinatura do ajuste. Conforme Nunes, Santos e Pessoa (2024) destacam, o PNCP representa um avanço sem precedentes, superando as limitações geográficas e operacionais das legislações ora revogadas. O portal funciona como se fosse um mural eletrônico nacional, permitindo que qualquer interessado acesse, sem necessidade de identificação ou registro prévio.

Sob o prisma da eficiência gerencial, Albuquerque (2023) observa que a disponibilidade de macrodados (*big data*) no portal permitirá à Administração Pública tomar decisões baseadas em evidências, mitigando riscos e reduzindo custos de transação.

Essa visibilidade integral é o que permite ao mercado fornecedor compreender, antes mesmo da sessão pública, quais serão as regras de retenção tributária aplicáveis, buscando diminuir certa zona de penumbra informativa que costuma cercar os pagamentos na Administração Pública, visto que a conexão entre a informação inserida no edital e na minuta contratual e a redução da assimetria informacional tributária revela-se o ponto nevrálgico da pesquisa. Informa Teixeira (2025) que os processos licitatórios são naturalmente marcados por desigualdades de informação que podem prejudicar a seleção da proposta mais vantajosa. Se a Administração Pública utiliza o portal para divulgar não apenas o edital, mas também os modelos padronizados das declarações exigidas pela IN RFB nº 1234/2012 e pela IN RFB nº 2110/2022, ela exerce o que a doutrina denomina de transparência ativa.

Essa conduta proativa garante que o licitante conheça o seu exato ônus documental para os casos de dispensa de retenção desde o nascedouro do procedimento. Ao ter acesso à informação devidamente publicada e aos modelos encartados na minuta, o particular dispõe da segurança necessária para formular o seu preço de forma fidedigna, amparado em um fluxo de caixa líquido, real e previsível.

A clareza proporcionada pela publicidade no PNCP atua, portanto, como um mecanismo assecuratório da higidez competitiva e da lisura do certame. Ao evidenciar de imediato as condicionantes tributárias exigidas pela legislação de referência, a Administração Pública atrai para a disputa fornecedores qualificados que prezam pela estrita conformidade fiscal. Consequentemente, o órgão consegue afastar proponentes inaptos ou aventureiros que, valendo-se da opacidade de um edital mal planejado, poderiam se aproveitar de lacunas normativas para litigar contra o ente público e pleitear indevidos reequilíbrios financeiros imprevistos durante a fase de liquidação da despesa.

Outrossim, o rigor na manutenção dos documentos no portal, conforme exigido pelo art. 54 da Lei nº 14.133/2021, deve ser interpretado como um dever de governança inarredável. Marinho (2024) reforça que a instrumentalização da fase preparatória, via publicidade centralizada, é o que permite a unificação de entendimentos entre os órgãos de controle e a gestão operacional. Ao disponibilizar as regras do jogo tributário no portal nacional, a Administração protege a segurança jurídica e a confiança legítima do prestador, garantindo que o vínculo jurídico já nasça sob o signo da transparência absoluta. O PNCP, por conseguinte, fornece ao

planejamento interno a forma de uma norma pública oponível, assegurando que a retenção correta e adequada de tributos seja o resultado natural de um processo íntegro e tecnologicamente assistido, em estrita observância ao princípio da boa administração.

Ao centralizar os artefatos de planejamento, como TR, edital e minuta do contrato, o portal contribui para a futura gestão fiscal do contrato, auxiliando os trabalhos que virão na liquidação e nas dispensas das retenções, evitando gargalos operacionais com retrabalhos por conta de falta de informação clara e precisa, contribuindo para a celeridade dos pagamentos. Pois, se a regra de conformidade está presente no PNCP, ela é vinculante, transparente e apta a gerar segurança para ambas as partes, gerando uma balança entre o poder de império estatal e o direito à informação do administrado.

Contudo, essa transparência não caminha só. Conforme o já exposto, a descrição do objeto é extremamente importante para o enquadramento tributário, mas a substância do contrato administrativo, sob a NLLC, não reside apenas nela. A precisão das regras que garantem a exequibilidade do ajuste e a proteção do erário também são essenciais para o ajuste.

O art. 92 do novo regime elenca um rol de cláusulas necessárias em todo contrato, funcionando como um guia de integridade, podendo ser utilizado⁷ para a relação entre substituto e substituído tributário. Dentre essas disposições, destacam-se a definição clara do preço e das condições de pagamento, bem como os critérios, a data-base e a periodicidade do reajustamento. Conforme afirma Pércio (2025), a Administração Pública deve ter o cuidado de distinguir as cláusulas da licitação das cláusulas do contrato, ou seja, garantindo que estas últimas sejam autossuficientes para guiar a execução financeira sem depender de interpretações voláteis de última hora. Essa execução depende que o ônus documental para a dispensa de retenção

⁷ A minuta contratual não consiste em uma mera formalidade de redação, mas sim no veículo jurídico que materializa, de forma irretratável, a governança e a alocação de deveres idealizadas na fase preparatória. Conforme assevera Pércio (2025, p. 61), "a minuta do termo de contrato, quando obrigatória, será um anexo do edital, conforme determina o art. 18, inc. IV, da Lei nº 14.133/2021. O documento deve conter todas as condições da contratação". É com supedâneo no art. 92, inciso II e inciso V, da Lei nº 14.133/2021, que o ente público exerce o seu poder-dever de subordinar o pagamento à apresentação tempestiva da documentação exigida pela IN RFB nº 1234/2012 e pela IN RFB nº 2110/2022. O caráter de contrato de adesão confere à minuta a força cogente necessária para impor ao prestador de serviços a conformidade probatória como requisito indissociável da liquidação de seus créditos.

tributária federal seja devidamente observado e como já se sugeriu, desse o início da formalização do ajuste.

Sob este prisma, a omissão de diretrizes sobre as retenções tributárias na minuta contratual conduz a uma grave falha na alocação de riscos e na previsibilidade da execução financeira. Segundo Ieciona Albuquerque (2023), quando o instrumento contratual silencia de forma deliberada ou acidental sobre contingências futuras essenciais, a Administração Pública perde a capacidade de lidar eficientemente com os desequilíbrios na fase de execução contratual. Ao invés de garantir a estabilidade do ajuste, a lacuna informacional atrai para a rotina administrativa desgastes desnecessários.

Nesse cenário fático das retenções do imposto de renda e da contribuição previdenciária, regidas respectivamente pelas IN RFB nº 1234/2012 e IN RFB nº 2110/2022, essa ausência de diretrizes manifesta-se de modo crítico quando o contrato não especifica que o pagamento integral da nota fiscal fica ou fatura estritamente condicionado à entrega prévia das declarações de dispensa. Essa falha no dever de planejar a origem da contratação gera severos entraves e custos operacionais: de um lado, o contratado é surpreendido por um desconto imprevisto que desestabiliza o seu planejamento e quebra sua expectativa; de outro, o gestor financeiro, com certo temor pelo receio de responsabilização pela dispensa indevida da receita da retenção de tributos, opta pela retenção por cautela. Consequentemente, essa insegurança gerencial fere a juridicidade, desvirtua a equação econômico-financeira do ajuste e afeta diretamente a confiança legítima do particular de boa-fé.

Ademais, a instrumentalidade da padronização revela-se como o antídoto contra a ineficiência. Em seu art. 19, inciso IV, a nova lei estabelece que a Administração Pública deve, sempre que possível, promover a padronização de documentos, incluindo minutas de editais e contratos, mediante o controle interno. A boa governança, conforme destaca Fumega (2025), não é um conceito fixo e estático, mas uma ação contínua para a gestão de riscos e recursos escassos, sendo o princípio da eficiência administrativa a condição para que os atos dos agentes públicos produzam os efeitos esperados sem solavancos processuais. Portanto, a inclusão de modelos padronizados de declarações, conforme os anexos já mencionados que são exigidos pelas instruções normativas da RFB, como anexos obrigatórios do edital e referenciados na minuta contratual não se torna mera faculdade do administrador, mas um também um dever de governança, que visa fornecer completude necessária

ao contrato, assegurando que o vínculo jurídico já nasça sob plena conformidade fiscal.

Conforme visto, a rigidez na elaboração das cláusulas financeiras deve ser acompanhada por uma clareza documental suficiente, não sendo uma faculdade do administrador. Por isso, Alves (2022) observa que o contrato administrativo na nova lei deve possuir boa precisão para evitar o imprevisto, especialmente no que tange à manutenção das condições de habilitação e regularidade fiscal por toda a execução. Ao positivar na minuta contratual que a prova do regime tributário favorecido deve ser feita no ato da assinatura, a Administração Pública transcende a recomendação burocrática das instruções normativas federais em uma obrigação de fazer, bilateralmente aceita.

Observa-se como resultado dessa análise que o uso estratégico das cláusulas do art. 92 e da padronização autorizada pelo art. 19 constitui um fundamento jurídico para a solução que será detalhada mais adiante. A integração das normas da Receita Federal diretamente no corpo da minuta contratual retira a conformidade tributária da zona da operação de liquidação e a coloca no campo do dever jurídico de um adequado planejamento. É através dessa padronização, que passa ao largo de um possível engessamento da gestão, que se busca conferir a segurança jurídica necessária para que o prestador de serviço saiba exatamente qual ônus instrumental deve cumprir para garantir previsão do fluxo de caixa, diminuindo as discussões interpretativas no pagamento e permitindo que este ocorra de forma rápida, precisa e coerente. De mesma forma, o ente público ampara-se em soluções jurídicas para resguardar o processo de contratação e, também, os procedimentos que ocorrem durante a execução do contrato, em especial, fornecendo base para se efetivar os princípios da juridicidade, da segurança jurídica e eficiência que por vezes sofrem certas violações durante a execução das retenções tributárias nos casos de dispensa.

Por meio desse instrumental jurídico que integra planejamento adequado, com a utilização dos artefatos na fase preparatória, com a confecção dos documentos do edital e minuta contratual, com sua força impositiva e devidamente padronizados de acordo com as normas específicas inerentes às retenções tributárias, que se espera fornecer o pleno conhecimento das obrigações acessórias tributárias, no que tange ao aparato documental para usufruto do benefício fiscal da dispensa das retenções durante a fase de liquidação e pagamento.

3.3.3 A redução da assimetria informacional fornece suporte à proteção à confiança legítima e à eficiência administrativa

A assimetria informacional, no contexto específico das contratações públicas e da responsabilidade tributária, consubstancia-se no severo desnível de informações, na falta de clareza prévia e na opacidade das regras do jogo documental entre a Administração Pública e o particular contratado. Na dogmática contratual, essa assimetria ocorre sempre que uma das partes da relação negocial dispõe de um conjunto de informações distinto ou mais limitado do que o conjunto conhecido pela outra parte.

Transpondo esse postulado para o cerne da presente pesquisa, a assimetria materializa-se exatamente na fase preparatória, no exato instante em que o órgão licitante elabora o instrumento convocatório e a minuta contratual silentes, genéricos ou omissos sobre como, quando e quais documentos o prestador de serviço deverá apresentar para comprovar o seu lícito direito à dispensa de retenção na fonte. O Estado, atuando na condição de responsável tributário por substituição, tem plena ciência de que a legislação federal lhe impõe deveres instrumentais rigorosos. Contudo, ao reter para si a dinâmica da cobrança desses documentos, instaura um cenário de imprevisibilidade que contamina todo o certame, com estas incertezas sobre as obrigações tributárias.

As duas instruções normativas Receita Federal, IN RFB nº 1234/2012 e IN RFB nº 2110/2022, estabelecem hipóteses estritas para a dispensa da retenção do imposto de renda e da contribuição previdenciária, exigindo a entrega de formulários, certidões e declarações padronizadas. No entanto, ao não explicitar essas exigências documentais no instrumento convocatório de forma clara, o ente público cria um indesejado caminho obscuro e com lacunas para o futuro contratante. O edital é publicado sob a égide da Lei nº 14.133/2021, mas o mercado fornecedor não recebe a informação exata sobre o seu ônus probatório fiscal para usufruir da imunidade ou da isenção no momento da execução contratual. Essa omissão subverte a própria natureza do instrumento convocatório, que deveria funcionar como a lei interna da licitação, capaz de vincular e orientar a conduta de todos os envolvidos.

Sob a ótica da doutrina administrativa, a higidez da fase interna é o que garante a segurança das fases subsequentes. Conforme leciona Niebuhr (2026), a etapa preparatória e o seu respectivo planejamento servem essencialmente para

balizar e determinar de forma inequívoca todas as demais etapas da licitação e da futura contratação, sendo exatamente nesse momento preliminar que acontece a qualificação da contratação que será realizada. O autor reforça ainda que é na fase interna que a Administração Pública deve empreender os estudos prévios para definir o objeto da licitação e todas as condições para dele participar, vertendo-as no instrumento convocatório. Se o edital silencia sobre a documentação de retenção, ele falha em sua missão de balizar o ajuste, no que tange às obrigações tributárias, gerando uma zona de incerteza que desvirtua a competitividade e impossibilita que o particular avalie, com precisão, o impacto dos descontos tributários sobre os seus pagamentos durante a execução contratual.

Esse vácuo informacional configura uma grave patologia do dever de planejar, pois ao se deparar com um edital que não exige preventivamente as declarações de dispensa de retenção, a Administração atua com um planejamento puramente protocolar, que, na prática, equipara-se à sua ausência. Apoiando-se nas lúcidas ponderações de Moura e Silva (2022), constata-se que a ausência de um planejamento adequado, ou a sua realização de forma meramente superficial, não ocasiona apenas malefícios de ordem econômica para o Estado, mas fere diretamente pilares basilares da atuação estatal, tais como os princípios fundamentais e direitos dos administrados. A omissão quanto aos ditames das instruções normativas na confecção da minuta contratual reflete, com cirúrgica exatidão, esse planejamento superficial denunciado pelos autores, no qual o órgão licitante renuncia à prerrogativa de organizar e racionalizar suas ações de forma a antever e mitigar os resultados negativos em relação à retenção tributária.

O resultado pragmático dessa assimetria na gênese da licitação é a formação de um abismo informativo difícil de se transpor. A empresa vencedora do certame assina o contrato acreditando fazer jus a um benefício que oferece o recebimento líquido integral do seu pagamento referente à prestação do serviço objeto do contrato, pautada na boa-fé e no seu direito material, enquanto a Administração Pública guarda para si a imposição de uma intrincada burocracia documental que só será revelada, de forma abrupta e surpreendente, na fase final de liquidação da despesa orçamentária. Essa disparidade informacional não apenas pode afetar o planejamento financeiro do prestador de serviço, mas cria o ambiente propício para o surgimento de atritos na fase de execução, atrasos nos repasses e uma profunda ofensa aos

princípios da juridicidade e da eficiência, elementos que desaguam, fatalmente, no fenômeno paralisante da retenção por cautela.

O desdobramento prático dessa grave lacuna informacional atinge o seu ápice, de forma traumática e ruidosa, no exato momento da liquidação da despesa orçamentária. Quando o processo de pagamento aporta no setor financeiro desprovido das declarações de dispensa expressamente exigidas pela legislação, justamente porque o edital e a minuta contratual omitiram essa cobrança estrutural no nascedouro do vínculo, o gestor financeiro depara-se com um dilema decisório paralisante. De um lado da engrenagem, a nota fiscal foi atestada e o credor aguarda a justa quitação pelo serviço prestado e já do outro lado, pesa sobre os ombros do servidor o risco iminente de ser responsabilizado, de forma severa, pelos órgãos de controle ou fiscais, por uma eventual renúncia indevida de receita de retenção.

É precisamente neste cenário de aguda incerteza, gerado de forma exclusiva pelo mau planejamento da fase preparatória, que se instaura o que Nunes, Santos e Pessoa (2024) diagnosticam lapidarmente como um fenômeno negativo da Administração Pública do medo. Explicam as autoras que esse fenômeno descreve uma gestão pública pautada pela insegurança, na qual as decisões são tomadas com base em um cenário de ameaças e receio de responsabilização pessoal, levando a um excesso de cautela por parte dos agentes. Imerso nessa letargia gerencial que culmina em um efeito indesejável de lentidão e morosidade para a solução dos problemas, ocorrendo certa paralisação ou desaceleração abrupta dos processos de tomada de decisão nestes casos específicos, o agente pagador, temeroso de assumir responsabilidades por um enquadramento fiscal que desconhece e que não foi instruído adequadamente nos autos, opta pela via que lhe parece defensivamente mais segura, mas que é altamente destrutiva para o particular: a imposição de uma arbitrária retenção por cautela, identificada agora como efeito de uma assimetria informacional e não provocada por intenção do agente público.

Essa postura eminentemente defensiva do Estado transforma o setor de pagamentos em um verdadeiro gargalo burocrático, fulminando, de pronto, o princípio da eficiência, alçado a vetor basilar de observância obrigatória pelo art. 5º da Lei nº 14.133/2021. A ausência das informações tributárias prévias obriga a interrupção repentina do fluxo financeiro para a realização de diligências extemporâneas, devoluções sucessivas de documentos e trocas de comunicações ruidosas na tentativa tardia de descobrir o real regime tributário da empresa. O que deveria

consistir em um procedimento de liquidação e repasse orgânico, célere e racional, converte-se em um rito obsoleto, custoso e reativo, comprovando que a desídia na etapa de planejamento transfere, de forma ilegítima, o ônus da incerteza para a reta final do procedimento administrativo.

Contudo, a consequência jurídica mais gravosa dessa retenção cautelar e indiscriminada reside na ofensa frontal à esfera de direitos do contratado. Ao ter os seus valores deduzidos de ofício sob a escusa da incerteza e da desorganização estatal, o prestador de serviço sofre um abalo injusto e confiscatório na estabilidade do seu fluxo de caixa.

Consoante as lições da dogmática administrativa, com forte esteio no magistério de Di Pietro (2023), a proteção à confiança legítima constitui a própria vertente subjetiva do princípio da segurança jurídica, consubstanciando-se na tutela direta da boa-fé do administrado. A jurista assevera que o cidadão acredita e espera legitimamente que os atos praticados pelo Poder Público sejam corretos, lícitos e que não incorram em comportamentos contraditórios ou surpreendentes que frustrem situações previamente consolidadas.

Assim, o licitante de boa-fé, ao apresentar a sua proposta no certame licitatório e assinar o contrato, precificou o seu serviço amparado no direito líquido e certo à dispensa da retenção do imposto de renda e das contribuições previdenciárias, conforme lhe garante o ordenamento federal. Logo, a Administração Pública jamais poderá se valer de sua própria falha instrutória no planejamento das contratações para espoliar o prestador na etapa final. Essa conduta esmaga a segurança jurídica, corrói a relação de lealdade mútua que deve reger os contratos administrativos e desvirtua por completo a finalidade de eficiência arrecadatória do instituto da substituição tributária. Comprova-se, destarte, que o verdadeiro entrave não reside na liquidação em si, mas na assimetria informacional que a antecede, preparando inexoravelmente o terreno para que a padronização documental na origem assuma o seu papel curativo.

A cura definitiva para o cenário de instabilidade gerado pela assimetria informacional reside, inescapavelmente, no resgate do dever de planejar alçado a princípio basilar pelo art. 5º da Lei nº 14.133/2021. É na fase preparatória, momento em que o órgão público elabora o instrumento convocatório e a respectiva minuta contratual, que a Administração Pública dispõe da oportunidade de ouro para neutralizar os defeitos sistêmicos da futura execução financeira. Consoante as

precisas lições de Oliveira e Castro Neto (2022), as definições tomadas nessa etapa preliminar consubstanciam o alicerce fundamental para a condução esmerada de todo o processo licitatório, irradiando reflexos diretos e incontornáveis na execução do ajuste. Compreende-se, portanto, que a inserção antecipada das regras documentais de dispensa não constitui faculdade gerencial, mas um imperativo de conformidade. A padronização de dispositivos rigorosos na minuta contratual, aliada à inclusão dos formulários em branco exigidos pelas instruções normativas da RFB como anexos obrigatórios do edital, apresenta-se como o remédio jurídico exato para nivelar o conhecimento entre as partes, trazendo à luz informações pertinentes sobre as obrigações tributárias aos contratantes e impedir que o caos operacional avance até a tesouraria.

Ao explicitar em maior riqueza de detalhes as exigências tributárias para a vitrine do certame, o Estado transforma o que seria um obstáculo burocrático em um verdadeiro vetor de segurança jurídica. Almeida (2025) corrobora esse raciocínio ao defender que a aplicação de técnicas adequadas e a estruturação rigorosa na elaboração dos artefatos da fase interna aprimoram sensivelmente a transparência e a eficácia da instrução processual.

Em tratando aos casos concernentes às dispensas das retenções tributárias, quando a Administração Pública condiciona, de forma textual e cogente na minuta padronizada, que o usufruto da isenção, da imunidade ou do regime simplificado depende da entrega das declarações preenchidas no exato ato solene da assinatura do contrato, assim a lacuna informativa licitante é aniquilado de vez, dando plena ciência dos requisitos necessários, o que também traz maior responsabilidade ao contratado de cumprir com a legislação vigente. O particular passa a conhecer, de antemão, a exata dimensão do seu ônus probatório, podendo precificar o seu serviço e estruturar o seu fluxo de caixa sem o temor de sofrer descontos confiscatórios surpresas. Em contrapartida, o gestor do contrato e o setor de pagamentos recebem um processo administrativo já previamente instruído, saneado e em conformidade com a legislação tributária desde sua origem. Essa antecedência probatória evitaria por completo a adoção da nefasta retenção por cautela baseada no medo, assegurando o trâmite fluido, hígido e eficiente da liquidação da despesa orçamentária.

Para coroar essa nova arquitetura de governança preventiva delineada para sanar o problema da assimetria de informações, a ampla publicidade desses

instrumentos padronizados consagra, em definitivo, a simetria informacional almejada pela atual legislação. Resgatando os argutos preceitos de Nunes, Santos e Pessoa (2024), a utilização impositiva do Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP) concretiza a transparência ativa, funcionando como um divisor de águas na democratização das regras do jogo licitatório. Ao divulgar o edital, a minuta com suas cláusulas uniformes e os modelos de declaração tributária nesse portal centralizado, o órgão público pulveriza o desnível de informações. O mercado fornecedor é advertido tempestivamente sobre todas as rigorosas condicionantes da IN RFB nº 1234/2012 e do art. 115 da IN RFB nº 2110/2022, dinâmica que assegura uma conformidade inicial que resguardará o processo de retenção na execução contratual.

Verifica-se, destarte, que a padronização documental na origem do certame é a solução jurídica e administrativa para efetivar a tríade da juridicidade, da segurança jurídica e da eficiência, permitindo que a liquidação e o pagamento ocorram como o desfecho natural de um processo íntegro, leal e despido de assimetrias.

3.4 A CONTRIBUIÇÃO DO PLANEJAMENTO PARA A EFETIVAÇÃO DA JURIDICIDADE, SEGURANÇA JURÍDICA E EFICIÊNCIA NAS RETENÇÕES

Antes de avançar, é necessário sintetizar algumas das premissas desenvolvidas ao longo deste capítulo. Conforme a análise da rotina administrativa, atinente aos pagamentos de serviços, revela-se que as disfunções enfrentadas pelo Estado não nascem de forma espontânea no setor financeiro, porém têm sua gênese estrutural ancorada em uma espécie de assimetria de informações originada na fase preparatória da contratação, consolidando-se de maneira nevrálgica quando as regras sobre as obrigações acessórias tributárias, especialmente aquelas que fundamentam as dispensas de retenções na fonte, não se encontram detalhadas de forma suficiente no corpo do edital e da respectiva minuta contratual. Ao negligenciar a inclusão expressa das diretrizes, dos fundamentos legais e das orientações estabelecidas, principalmente, na IN RFB nº 1234/2012 e na IN RFB nº 2110/2022, a Administração Pública instaura um severo cenário de opacidade normativa. O particular, ao assinar o ajuste, desconhece a exata dimensão do seu ônus probatório, configurando uma omissão informativa que subverte a lógica de princípios elencados na Lei nº 14.133/2021, logo em seu art. 5º, como, por exemplo, transparência, publicidade, eficácia e planejamento.

O desdobramento material dessa falta de clareza nos artefatos de planejamento atinge o seu ápice no momento da liquidação da despesa, materializando-se na completa ausência de documentos comprobatórios idôneos ou na apresentação de formulários e certidões incorretas por parte do contratado. Como o edital e o contrato foram silentes quanto ao momento exato e ao formato documental adequado para a fruição da isenção ou imunidade tributária, o processo de pagamento aporta no setor financeiro desprovido das conformidades exigidas, instaurando-se, assim, um agudo gargalo operacional. A fim de sanar as inconformidades detectadas de última hora, o fluxo financeiro é paralisado, gerando retrabalhos exaustivos, devoluções sucessivas de documentos fiscais para substituição ou alterações necessárias além de comunicações desgastantes, muitas vezes indevidas ou tardias, com as áreas técnicas, de fiscalização e com os próprios prestadores de serviços.

Diante deste cenário caótico e carente de instrução probatória, o agente público responsável pelo pagamento depara-se com um dilema decisório cujos dois extremos são igualmente patológicos. De um lado, caso o servidor aprove o pagamento integral e conceda a dispensa da retenção sem o devido lastro documental exigido pelas instruções normativas da Receita Federal, ele incorre em renúncia indevida de receita de retenção. Essa conduta afronta as rígidas disposições da Lei de Responsabilidade Fiscal, que obriga a arrecadação de todos os tributos de competência do ente, sujeitando o ente federado e, também, ao gestor que deu causa a consequências graves.

De outro lado, para fugir desse iminente risco de responsabilização, a prática revela que o servidor comumente opta pela adoção de uma retenção por cautela. Movido pela precaução e prudência diante de um processo mal instruído em sua origem, o agente financeiro aplica o desconto tributário integral, ignorando o direito material à dispensa que a empresa prestadora poderia efetivamente possuir. Essa cautela, em certo aspecto desmedida, termina por quebrar uma expectativa válida do contratado de receber seu pagamento integralmente, sem alterações no seu fluxo de caixa e o força a iniciar desnecessários processos administrativos para pleitear as restituições dos valores indevidamente retidos, sobrecarregando ainda mais a máquina estatal com litígios que poderiam ser facilmente evitados.

Comprova-se, destarte, que a materialização de todos esses problemas práticos converge para a violação direta e irreversível da tríade principiológica que sustenta os atos e contratos administrativos. O princípio da juridicidade é dilacerado

porque a Administração atua à margem das balizas normativas, seja renunciando ilegalmente a um tributo devido, seja retendo valores sem amparo fático apenas pelo medo sancionatório do agente. O princípio da segurança jurídica, por sua vez, sofre um abalo profundo em sua dimensão subjetiva, pois a retenção surpresa na reta final da execução quebra a boa-fé e a confiança legítima do prestador de serviço, o qual pautou seu planejamento nos custos previstos em um edital omissivo. Por fim, a ineficiência administrativa consolida-se de maneira inquestionável através da lentidão, do retrabalho e do desperdício de recursos humanos despendidos na inútil tentativa de corrigir falhas processuais na etapa de liquidação.

Resta cristalizada, portanto, a premissa fundamental de que a assimetria informacional, gestada pela ausência de diretrizes fundadas na legislação de regência dentro do edital e da minuta contratual, desponta como a causa primária deste colapso operacional e jurídico verificado nas dispensas de retenções tributárias.

Diante, pois, da inequívoca constatação de que o colapso na liquidação da despesa nasce de uma falha originária na contratação, faz-se imperioso resgatar a dogmática inaugurada pela nova legislação de regência. A NLLC promoveu uma verdadeira mudança de paradigma ao elevar o planejamento ao status de princípio jurídico, alocado de forma expressa no rol do seu art. 5º. Longe de figurar como uma simples recomendação gerencial, uma faculdade do administrador ou um mero formalismo, o planejamento consolida-se, assim, no atual regime como um autêntico dever jurídico inafastável imposto ao gestor público. Para dar concretude a esse princípio, a fase preparatória ganhou um espaço e uma musculatura inéditos, sendo disciplinada de forma substancial no art. 18 da referida lei, o qual determina que todas as considerações técnicas, mercadológicas e de gestão que possam interferir nas fases da contratação devem ser abordadas desde o nascedouro do processo.

Conforme pode-se averiguar no exposto neste capítulo, a lei pressupõe que o planejamento adequado é o instrumento capaz de neutralizar os defeitos fundamentais das contratações administrativas, consubstanciando-se em um pilar para a eficiência na aplicação dos recursos estatais.

É exatamente na inobservância dessa robusta fase preparatória, onde é formatado e operacionalizado em grande parte o planejamento nas contratações, que reside a gênese da patologia diagnosticada nesta pesquisa. Quando a Administração elabora os seus artefatos de planejamento e estrutura a contratação, mas silencia sobre as obrigações acessórias de natureza tributária, falha ela com sua omissão. Ao

não explicitar de forma minuciosa, no edital e na respectiva minuta contratual, quais são os documentos, os formulários e os requisitos exigidos pelas instruções normativas da RFB para a fruição do benefício da dispensa de retenção, o ente contratante esvazia a utilidade do seu próprio planejamento na contratação dos serviços. Essa omissão informativa é a causa direta da assimetria de informações na relação jurídico-administrativa. O mercado fornecedor entra na disputa desconhecendo o rigoroso ônus probatório que lhe será exigido pela legislação específica, concernente às retenções tributárias, no momento do pagamento, situação que compromete o direito material do particular. Comprova-se, destarte, que um volume substancial das irregularidades e dos entraves verificados na fase de execução e liquidação da despesa decorre exclusivamente de equívocos cometidos ainda na fase preparatória, contaminando todo o ciclo de vida do ajuste.

Ao longo do capítulo, o desenvolvimento da incursão teórica e analítica permitiu-nos identificar, comprovar e consolidar essa relação de causa e efeito, referente às lacunas do planejamento nas contratações e os problemas diversos decorrentes nos casos de dispensa de retenção tributária durante a liquidação e pagamento da despesa ao contratado. Demonstrou-se que os gargalos operacionais no setor financeiro, os receios que geram a arbitrária retenção por cautela, os pedidos de restituição de valores retidos indevidamente, que geram enorme retrabalho, e a renúncia indevida de receitas não são problemas autônomos da etapa de pagamento. Eles representam, invariavelmente, as consequências nocivas da assimetria de informações originada por um planejamento omissivo e deficiente. A comprovação de que o silêncio e a desídia na fase preparatória fulminam a efetividade dos princípios da juridicidade, da segurança jurídica e da eficiência atesta que a solução para a gestão das retenções tributárias não reside em remediar o processo no seu final, mas sim em curá-lo na sua origem estrutural.

Assentada a premissa de que essas patologias da liquidação orçamentária possuem sua gênese na omissão da fase preparatória, deduz-se logicamente que a solução para esse cenário de instabilidade deve, obrigatoriamente, ser aplicada na origem estrutural do vínculo jurídico. O dever de planejar, erigido a princípio basilar pelo novo regime de contratações, não pode ser rebaixado a um formalismo estéril ou a uma etapa burocrática destinada somente a avolumar o processo licitatório. Restou comprovado então que a solução para a ineficiência, para os gargalos da tesouraria e para às ofensas e violações aos princípios jurídicos elencados não reside em

promover, por exemplo, treinamentos paliativos para gestores e fiscais dos contratos tentarem consertar, no crepúsculo da execução da despesa, processos mal instruídos durante a contratação. De mesma forma, inviável seria os setores financeiros paralisarem os fluxos naturais de suas atividades, com diversas consequências à celeridade dos pagamentos, para realizarem correções e contatos diretos com prestadores de serviços. Assim, a verdadeira conformidade exige estancar a assimetria de informações, com suas lacunas e omissões, logo em seu nascedouro, impedindo de forma definitiva que essas deficiências jurídicas e documentais, criadas por defeitos iniciais, chegue à mesa do agente pagador.

Contatou-se, durante a pesquisa realizada, que os instrumentos de planejamento, ETP e TR, artefatos essenciais da fase preparatória, são eficazes para o devido enquadramento tributário. O ETP é importante pois realiza análise da necessidade e da viabilidade técnica e econômica e auxilia o agente de contratação a elaborar e construir o TR. Este, por sua vez, é responsável pela descrição detalhada do objeto que será licitado e contratado, descrição esta que é essencial para a análise e clareza dos tributos incidentes, principalmente no que tange às contribuições previdenciárias. Contudo, não é possível sanar o problema desta pesquisa utilizando apenas estes instrumentos, pois o aspecto relativo à dispensa de retenções previstos na IN RFB 1234/2012, art. 4º, incisos II, III e XI e IN RFB 2110/2022, art. 115, incisos II e III, tem caráter mormente subjetivo, com características e critérios que fogem, em sua maioria, das características do objeto e adentram nas características da entidade prestadora do serviço. Por esta razão, o ETP e TR, por si mesmos não resolvem o problema, sendo necessária a utilização de outros documentos e soluções, como o edital e a minuta contratual.

Para materializar essa governança preventiva, a instrumentalização da solução perpassa necessariamente por uma reconfiguração do papel desempenhado pelo instrumento convocatório. O edital de licitação e a sua respectiva minuta contratual precisam abandonar a lacuna jurídica em relação às obrigações fiscais e serem replicados sem reflexão adequada sobre o tema, para então assumirem a função de autênticos vetores de conformidade fiscal. A proposta que emerge dessa dedução metodológica é a utilização de prerrogativas da própria legislação para exigir que a Administração Pública anexe as declarações padronizadas, exigidas taxativamente pelas IN RFB nº 1234/2012 e pela IN RFB nº 2110/2022, diretamente no edital e na minuta contratual. Aliada a essa publicidade prévia, faz-se imperiosa a

inserção de cláusulas bem claras e definidas na minuta do contrato, estabelecendo comandos normativos firmes sobre o ônus probatório exigido do prestador de serviço para a fruição de qualquer benefício tributário, com uma sólida fundamentação jurídica específica para o tema, dando plena ciência aos pretendentes à assinatura contratual de suas obrigações fiscais.

Outro aspecto importante, capaz de mitigar os vícios diagnosticados ao longo deste capítulo, reside no marco temporal estipulado para a exigência desse acervo probatório. Ao condicionar, por meio de cláusula contratual, que o prestador de serviço entregue as declarações preenchidas e atenda aos requisitos fiscais no exato ato da assinatura do contrato, o Estado resolve a contingência tributária no momento de formação da relação jurídica. Com essa imposição antecipatória e preventiva, a fase de liquidação da despesa restará blindada juridicamente, garantindo que a retenção tributária, ou a sua lícita dispensa, ocorra de forma correta, adequada e em estrita obediência à ordem jurídica.

Esse detalhamento da padronização de dispositivos na minuta que será objeto de aprofundamento no próximo capítulo desta dissertação. Para dar concretude e lastro empírico a essa solução, o capítulo dedicar-se-á, também, a explicitar em detalhes a exitosa experiência administrativa do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) com o tratamento conferido às empresas optantes pelo Simples Nacional, demonstrando como a exigência prévia de comprovação do regime tributário na formalização do ajuste é uma realidade institucional que se demonstrou capaz de efetivar plenamente os princípios da juridicidade, da segurança jurídica e da eficiência.

4 PROPOSTA DE SOLUÇÃO PARA OS CASOS DE DISPENSA DE RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS

4.1 O REGIME JURÍDICO DAS DISPENSAS DE RETENÇÃO TRIBUTÁRIA E O DEVER INSTRUMENTAL DE COMPROVAÇÃO

A atuação da Administração Pública na execução financeira de seus contratos insere-se, como já demonstrado, no modelo de responsabilidade tributária por substituição. Amparado pelas diretrizes do CTN, o ente público pagador não figura como contribuinte direto do imposto, entretanto atua como responsável legal, incumbido das atividades de retenção e recolhimento aos cofres estatais dos valores devidos pelo beneficiário do pagamento. Essa sistemática arrecadatória não se trata de uma escolha gerencial, uma faculdade do gestor em ordem a uma boa gestão, mas um dever imposto por lei, traduzindo-se em uma técnica de controle de arrecadação, voltada a conferir maior eficiência à fiscalização, mitigando a sonegação e antecipando o fluxo de caixa do Estado.

Contudo, a obrigatoriedade de reter tributos na fonte no momento da liquidação da despesa não se apresenta de maneira absoluta no ordenamento jurídico. Ela admite exceções estritas que, dada a sua complexidade, demandam uma postura eminentemente preventiva e cautelosa do agente público.

É precisamente neste contexto de excepcionalidade que repousa o núcleo nevrálgico da pesquisa. A dispensa da retenção tributária federal não opera de forma automática, tampouco pode ser aplicada com base em presunções de boa-fé do contratado ou em critérios subjetivos por parte do fiscal ou gestor do contrato. Ela exige o cumprimento inegociável de deveres instrumentais, materializados na entrega de comprovação documental específica por parte do particular contratado, com obediência à legislação específica que regula a matéria.

Sob o prisma analítico da tributação federal, a IN RFB nº 1234/2012 disciplina com exatidão as hipóteses em que o órgão público está autorizado a afastar a retenção do imposto de renda e das contribuições sociais (CSLL, PIS/Pasep e Cofins). O art. 4º da referida norma elenca um rol taxativo de dispensas, dentre as quais ganham relevo dogmático para o nosso estudo os casos previstos no inciso III, instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, e no inciso IV, instituições filantrópicas, recreativas, culturais e científicas, bem como associações

civis. Tais hipóteses estão umbilicalmente ligadas ao regime constitucional de imunidade e à isenção estabelecida na Lei nº 9.532/1997. Soma-se a elas o comando do inciso XI, que desonera da retenção na fonte as pessoas jurídicas optantes pelo regime do Simples Nacional.

A literatura jurídica, no entanto, é enfática ao asseverar que a existência de uma imunidade material não apaga a obrigação formal de demonstrá-la. Conforme os ensinamentos de Paulsen (2023), o gozo da imunidade ou de isenções tributárias não dispensa o contribuinte do adimplemento rigoroso das suas obrigações acessórias, tampouco o subtrai da fiscalização estatal. Ou seja, para usufruir tal benefício fiscal se faz necessário a comprovação do direito, sendo este dever imposto àquele que presta o serviço, bem como o substituto tributário tem o dever legal de assim exigir.⁸ Tal benefício fiscal é importantíssimo para as empresas, pois a retenção deixa de ser realizada previamente ao pagamento, mantendo o capital de giro com o prestador, resguardando seu planejamento financeiro. Todavia, deve o contratado também cumprir com suas obrigações legais para usufruir adequadamente do benefício em conformidade com a legislação.

Sendo assim, para que o órgão público contratante se abstenha licitamente de realizar a retenção no ato do pagamento, a conformidade da empresa precisa ser provada de forma robusta, padronizada e tempestiva.

O que se revela bastante contundente para a tese que se defende nesta dissertação, já que é o marco temporal, o ato de assinatura do contrato, disposto pelo próprio legislador tributário para a exigência da documentação comprobatória. A própria IN RFB nº 1234/2012, no caput do art. 6º, determina, de forma categórica, que a pessoa jurídica deverá apresentar declaração padronizada, conforme os modelos presentes em seus anexos II, III ou IV, no ato da assinatura do contrato, regramento que se revela oportuno e tempestivo para a apresentação de tais declarações.

A escolha do ato da assinatura contratual, como sendo o mais oportuno e tempestivo para a entrega da documentação, atendendo a todos requisitos legais,

⁸ A autonomia do dever instrumental é um postulado elementar do Direito Tributário que não deve ser flexibilizado no momento da contratação. O gozo de imunidade ou de isenção tributária, não exime o prestador de serviço do cumprimento irrestrito das obrigações acessórias instituídas. Conforme assevera expressamente Paulsen (2023, p. 815), "a obrigação acessória é autônoma em relação à principal. [...] A circunstância de não haver tributo a pagar, seja por imunidade ou isenção, não afasta o dever de o sujeito passivo cumprir as obrigações acessórias instituídas no interesse da fiscalização". Logo, a exigência tempestiva das declarações padronizadas, previstas na IN RFB nº 1234/2012 e na IN RFB nº 2110/2022, traduz-se em condição de eficácia irrenunciável para o não recolhimento na fonte.

portanto, não é por acaso. De certo modo, materializa-se com essa escolha o primado do planejamento, indicando que a resolução das contingências fiscais e a adequada identificação do regime tributário do contratado devem nascer de forma siamesa com a formalização do vínculo contratual. Por esta razão, deixar a cobrança dos Anexos II, III e IV para a fase posterior da formalização do instrumento do ajuste, deixando para o decorrer da execução contratual, subverte flagrantemente a lógica intrínseca da norma, transformando uma previsibilidade imposta pela legislação que regulamenta a matéria específica em uma ineficiência operacional desastrosa durante a liquidação da despesa orçamentária e o pagamento ao contratado.

Avançando nessa linha da conformidade probatória, a mesma instrução normativa impõe uma camada adicional de segurança e escrutínio para as entidades beneficentes de assistência social atuantes nas áreas de saúde, educação e assistência social.

Essa camada de segurança adicional em termos da documentação comprobatória se lê no § 6º do art. 6º da IN RFB nº 1234/2012 a exigência de que, além da declaração constante nos anexos, tais entidades apresentem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) válido e expedido pelo Ministério competente. A ausência desse certificado, ou a tentativa de apresentação de meros protocolos de requerimento intempestivos, rechaçados pelo § 7º do mesmo artigo, obriga o ente público a aplicar a regra contida no § 8º: efetuar a retenção integral sobre o valor do documento fiscal no percentual de 9,45%, penalizando assim duramente o particular pelo devido descumprimento das conformidades legais.

Embora o Cebas possua natureza jurídica declaratória para fins de reconhecimento do direito preexistente, para Melo (2025), sob a ótica da rotina administrativa de pagamentos, a sua apresentação é requisito de eficácia inafastável, sendo a consagração do princípio da juridicidade nesse aspecto, pois a Administração Pública não pode ser leniente com a falha arrecadatória, negligenciando a proteção do patrimônio público que tem como fim último a prestação de serviços à sociedade, devendo, assim, atuar estritamente dentro dos estreitos parâmetros legais de comprovação, ditados pela norma de regência das retenções tributárias.

A lógica de conformidade e o rigor exigido para o deferimento da dispensa não são, contudo, privilégios exclusivos do imposto de renda, espalhando-se com a mesma densidade para o complexo âmbito das contribuições previdenciárias.

Ao perscrutarmos a IN RFB nº 2110/2022, que consolida o arcabouço de retenção do custeio da previdência social, nota-se que a regra geral do seu art. 110 impõe a pesada retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, notadamente nos casos de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada. Porém, atuando como uma via de exceção e proteção para estruturas empresariais simplificadas, o art. 115 da mesma norma apresenta hipóteses estritas de dispensa.

O inciso II da norma isenta da retenção a empresa contratada que, cumulativamente, não possua empregados, preste o serviço de forma estritamente pessoal pelo seu titular ou sócio e possua um faturamento no mês anterior igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição. Já em relação ao inciso III, dispõe este que a situação se aplica quando a contratação envolver exclusivamente serviços profissionais vinculados ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, como advocacia, contabilidade, engenharia, medicina, entre outras, desde que tais atividades sejam desempenhadas pessoalmente pelos sócios da empresa contratada, sem a participação de empregados ou de outros contribuintes individuais.

Mais uma vez, o legislador tributário impõe o ônus da prova ao administrado, ao afirmar, no § 1º do art. 115 da IN RFB nº 2110/2022, de forma categórica, que a contratada deve entregar à tomadora do serviço uma declaração formal, assinada sob as penas da lei, atestando o preenchimento simultâneo de todos esses requisitos.

Quando confrontada essa arquitetura legislativa altamente impositiva, formalista e baseada em declarações padronizadas com a prática administrativa crônica, que relega a análise tributária para os últimos instantes do trâmite de pagamento, o diagnóstico é de uma evidente ruptura sistêmica.

Aferir a veracidade de um limite de faturamento do inciso II do art. 115, atestar a regularidade de uma declaração de imunidade ou analisar a tempestividade e a validade de um Cebas são tarefas dotadas de certo grau de complexidade técnica. Tais aferições não podem, sob qualquer justificativa, surpreender o fiscal do contrato ou recair como uma espécie de bomba-relógio sobre a mesa do servidor do setor financeiro no momento do envio da fatura para os procedimentos de liquidação e pagamento. A inércia nesse momento prévio é o que consolida o alerta de Lemos (2025) sobre as falhas que nascem na contratação e eclode na execução contratual, tornando-se de difícil conserto e reparação.

Essa constatação ganha contornos de imperativo categórico quando submetida à lente do direito financeiro pátrio, precipuamente aos ditames da Lei nº 4.320/1964. Segundo os preceitos consolidados nesse diploma legal, a fase de liquidação da despesa orçamentária consiste estritamente na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e os documentos comprobatórios do respectivo crédito que já deveriam estar previamente encartados nos autos.⁹

O processo de liquidação, portanto, não foi desenhado pelo legislador para atuar como uma etapa investigativa ou de saneamento de pendências fiscais elementares. Tentar aferir a veracidade de um limite de faturamento estipulado no inciso II do art. 115 da IN RFB nº 2110/2022 ou atestar a regularidade material de uma declaração de imunidade baseada na IN RFB nº 1234/2012 na iminência do pagamento subverte a própria natureza célere do rito financeiro de liquidação e pagamento. As obrigações acessórias atinentes ao imposto de renda e à contribuição previdenciária não podem cair como uma surpresa na mesa do agente pagador, elas já devem estar adequadamente resolvidas e documentadas desde o ato da formalização do ajuste.

É precisamente essa impossibilidade de se transformar o setor financeiro em um núcleo de resoluções de problemas relativos a questões documentais e legais que pavimenta o terreno seguro para a solução dogmática desta pesquisa. Resta evidente que a minuta contratual não pode ser relegada à condição de reles anexo burocrático do edital, despontando como o único veículo normativo interno capaz de impor a entrega tempestiva de toda essa intrincada carga documental.

Ao exigir que os formulários padronizados sejam entregues no nascedouro da relação jurídica, a Administração Pública atende ao rigor da Lei nº 4.320/1964, resgata a aplicabilidade do princípio da eficiência ao aniquilar o retrabalho, e blinda a gestão financeira com o manto da segurança jurídica.

⁹ A liquidação da despesa orçamentária possui escopo estritamente declaratório, sendo defeso transformá-la em instância investigativa. Esse rito obedece ao rigor da Lei nº 4.320/1964, que, em seu art. 63, afasta dilações probatórias de última hora ao cravar que "a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito". Sendo o segundo estágio da execução, o agente financeiro apenas atesta a pertinência de documentos que já deveriam estar encartados desde a formalização do ajuste, regido pela Lei nº 14.133/2021. Exigir que a tesouraria afira, na iminência do pagamento, a regularidade de uma dispensa baseada na IN RFB nº 1234/2012 ou investigue o limite do inciso II do art. 115 da IN RFB nº 2110/2022 subverte por completo a racionalidade célere do rito financeiro.

4.2 A PRÁTICA ADMINISTRATIVA ATUAL DO TRIBUNAL DE CONTAS

A transição teórica para a aplicação prática do princípio do planejamento exige a investigação minuciosa do campo empírico, o qual fornece os subsídios fáticos e pragmáticos indispensáveis para validar as proposições da pesquisa. Essa aproximação com a realidade operacional demanda a observação atenta de referenciais institucionais de excelência que já conseguiram mitigar, dentro de uma delimitação específica, as falhas estruturais e jurídicas, bem como os gargalos operacionais e os crônicos problemas de retenções equivocadas apontados em análise anterior. Trata-se de extrair da práxis administrativa elementos concretos capazes de resguardar tanto os direitos dos administrados quanto o interesse público, garantindo a adequação do fluxo financeiro à lei, às normas infralegais e aos princípios norteadores da atividade estatal.

Sob esse prisma, o Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina demonstra uma prática de governança administrativa que funciona como um valioso lastro empírico, pois ao internalizar, em seus procedimentos internos de contratação, a exigência antecipada de comprovação do enquadramento tributário das empresas optantes pelo Simples Nacional. Ao invés de relegar a verificação de conformidade fiscal para a fase de liquidação da despesa e de pagamento aos prestadores por serviços executados ao órgão, a Corte de Contas catarinense adotou uma postura prospectiva, materializando a segurança jurídica e a eficiência preconizadas pelo art. 5º do novo regime de contratações.

Esse movimento administrativo traz eficiência decorrente de um bom planejamento e revela-se de forma cabal no tratamento procedimental conferido às empresas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o chamado Simples Nacional.

Em sua rotina de contratações públicas de serviços, o TCE/SC instituiu uma padronização inteligente e eminentemente preventiva em seus documentos produzidos pela fase de planejamento. A minuta contratual, que acompanha obrigatoriamente o edital da licitação na fase preparatória, traz disposições textuais específicas, alocadas estritamente nas cláusulas referentes às condições de faturamento e pagamento, que exigem, de forma inequívoca, a entrega da declaração formal de optante pelo regime simplificado logo no nascedouro da relação

obrigacional. Ou seja, a comprovação documental do direito à dispensa da retenção tributária, neste caso específico pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, ocorre no exato ato da assinatura do ajuste, diminuindo a assimetria informacional entre o órgão e o mercado fornecedor antes mesmo da assinatura do instrumento contratual.

A eficácia pragmática dessa medida encontra forte guarida nas diretrizes de governança pública, que enxergam a padronização desses documentos como um vetor obrigatório que demonstra maturidade gerencial. A adoção desses instrumentos padronizados e a definição clara de fluxos de controle atuam como ferramentas basilares capazes de elevar o grau de governança das organizações públicas, tanto nas suas contratações quanto na fase de execução contratual, otimizando os procedimentos e reduzindo drasticamente as margens para os problemas relatados nas deficiências operacionais e de retenções por cautela. Ao vincular a solenidade de assinatura do contrato à entrega da declaração fiscal, tanto o fiscal da avença quanto a unidade de controle financeiro do Tribunal já iniciam o acompanhamento da execução munidos da certeza e segurança sobre qual será a dinâmica de retenções daquela despesa, sendo resguardado neste caso o direito à dispensa, promovido pelo benefício fiscal devidamente demonstrado e comprovado no processo de contratação e de pagamento.

Como consequência direta dessa modelagem e do cumprimento do dever de planejar, o trâmite processual de pagamento flui sem sobressaltos, surpresas e retrabalhos procedimentais.

Quando o processo alcança o estágio de liquidação da nota fiscal, não há paralisação por dúvidas documentais referentes a este aspecto, não ocorrem devoluções exaustivas de documentação fiscal por erros de destaque de impostos, de preenchimento e, sobretudo, não há qualquer margem ou justificativa para que o servidor institucionalize com suas ações a retenção por cautela, por receio de renunciar a uma retenção devida. O planejamento contratual bem instrumentalizado atua, neste cenário fático, como o antídoto definitivo contra a ineficiência administrativa e garante o efetivo respeito à confiança legítima do particular, concretizando a dimensão subjetiva do princípio da segurança jurídica.

Se a exigência prévia consubstanciada na minuta contratual tem se mostrado exitosa na prática observada, assegurando a celeridade e resguardando a liquidação orçamentária contra litígios nas hipóteses de dispensa atinentes ao Simples Nacional,

emerge o questionamento lógico e natural que reforça a reflexão desta pesquisa. Por qual razão jurídica ou gerencial a Administração Pública não expandiria essa mesma arquitetura de governança que tem demonstrado êxito para abarcar as complexas hipóteses de dispensa de retenção do imposto de renda, capituladas na IN RFB nº 1234/2012, e da contribuição previdenciária, delineadas no inciso II e III do art. 115 da IN RFB nº 2110/2022?

É por esta constatação do sucesso e da viabilidade fática deste paradigma que se pavimenta um terreno mais seguro para a proposta definitiva de intervenção que se desenhará na sequência, demonstrando que a padronização editalícia e da minuta contratual tem a força normativa necessária para resolver as contingências fiscais que surgem no momento do pagamento.

4.3 PROPOSTA DE SOLUÇÃO: A MINUTA CONTRATUAL E O EDITAL COMO VETORES DE CONFORMIDADE

Como corolário lógico da constatação do êxito institucional vivenciado pelo TCE/SC no tratamento às dispensas de retenção em razão de empresas optantes pelo Simples Nacional, passa-se à edificação da proposta que consubstancia o escopo central desta pesquisa.

A superação definitiva do diagnóstico de ineficiência e do cenário de insegurança jurídica, que comumente maculam a fase de liquidação da despesa orçamentária, exige que o Estado abandone essa postura procedimental que se quer predominantemente reativa. Não pode ser a conformidade vulnerável a algum evento a ser descoberto no dia do pagamento, mas deve ser perseguida desde a gênese da contratação, pois, como ressaltado em seção anterior, a fase de liquidação é uma fase de verificação do direito adquirido do credor, tendo por base documentos comprobatórios devidamente já instruídos, e não deve ser tomada como uma fase de instrução processual com planejamento, comunicações, e extensas análises. É sob essa premissa que o edital de licitação e a sua respectiva minuta contratual deixam de ser compreendidos como peças documentais a terem seus efeitos apenas em uma fase competitiva do certame, para assumirem também uma outra visão, de serem instrumentos ativos na conformidade para a execução do pagamento aos prestadores de serviços e das respectivas retenções de tributos, e tendo o planejamento, após o advento da NLLC, sua força impositiva, com força na fase preparatória, um papel de

autêntico vetor de conformidade administrativa e tributária para a fase de execução contratual, referente aos casos relativos às dispensas dessas retenções tributárias.

A proposta de intervenção, conforme o exposto ao longo do trabalho, funda-se na premissa inarredável de que a exigência da documentação de dispensa de retenção tributária deve vir a lume junto com a publicação do instrumento convocatório. Defende-se aqui a adoção de uma arquitetura documental mista e padronizada.

Propõe-se que o próprio edital de licitação já traga, apensados aos seus termos, os formulários padronizados das declarações estabelecidas nas instruções normativas federais, com todos os requisitos que a norma exige, aliando essa medida à inserção de dispositivos textuais rigorosos e inegociáveis no corpo da minuta contratual, mormente nas cláusulas que disciplinam as regras para faturamento e pagamento. A inserção dessas cláusulas é de suma importância, pois detalha a documentação que deve ser apresentada, o momento que deve ser realizado, isto é, no ato da assinatura contratual, os requisitos e a fundamentação legal, a qual serve de fundamento para a exigência da documentação e resguardo do ente público.

No que tange à sistemática de retenção do imposto de renda, disciplinada no âmbito público pela IN RFB nº 1234/2012, propõe-se que o órgão público licitante disponibilize preventivamente, como anexos obrigatórios ao edital, os modelos oficiais de declaração previstos nos Anexos II, III e IV da referida norma. Da forma como já ocorre nas boas práticas referentes ao regime simplificado, os participantes do procedimento licitatório tomam conhecimento antecipado da exata dimensão de suas obrigações acessórias que devem ser cumpridas caso desejem usufruir do benefício que a legislação os oferece.

Contudo, faz-se imperioso alguns apontamentos relativos à distinção para as entidades filantrópicas e beneficentes, pois, em há a impossibilidade material de o ente público anexar um modelo padronizado do Cebas no edital, haja vista tratar-se de um documento de titulação preexistente, complexo e emitido estritamente pelo Ministério competente, certificado que exige todo um processo administrativo apartado e específico, mas que é documentação exigida pela instrução normativa da RFB, junto à apresentação dos anexos, para o caso dessas entidades beneficentes. Outro ponto que se faz necessário ressaltar quanto aos modelos previamente disponibilizados em anexo ao edital, são as declarações exigidas na IN RFB nº 2110/2022 para a dispensa de retenção da contribuição previdenciária, pois a própria instrução normativa traz

diversos requisitos que devem ser cumpridos cumulativamente, conforme já salientado anteriormente, entretanto não traz um modelo específico de declaração em seu texto, ou seja, pode ser livremente elaborada pelo prestador de serviço desde que realize, de forma clara e inequívoca, o preenchimento de todos os requisitos legais que exige a norma para o prestador fazer jus à fruição do seu direito, devidamente assinada. Por essas razões, realizou-se a elaboração de modelos padronizados, obedecendo os requisitos exigidos pela norma, para que possam ser anexados ao edital de licitação, de modo a tornar mais transparente, claro e objetivo os requisitos necessários, bem como a fundamentação legal no qual as hipóteses se apoiam. Por conseguinte, torna-se mais assertiva a comunicação do órgão público licitante com o administrado, auxiliando a própria cobrança e conferência de tais documentações comprobatórias no ato da formalização contratual, evitando dessa forma que os agentes públicos de contratação precisem ter vastos conhecimentos jurídicos e tributários, pois os modelos padronizados elaborados, referentes aos incisos II e III do art. 115 da referida norma federal, irão sanar esta problemática.

Feitos os apontamentos sobre os modelos anexos ao edital, materializa-se a proposta com intuito de assegurar a segurança jurídica e diminuir a assimetria informacional no momento das retenções, com a redação padronizada da minuta do contrato, que também é anexada ao edital, devendo incorporar dispositivos específicos destinados a reger o comportamento fiscal da empresa contratada logo no momento inaugural do ajuste contratual. Inspirando-nos não apenas na doutrina, mas também na experiência da Corte de Contas, porém abarcando uma extensão maior de hipóteses de dispensa de retenção, com complexidade jurídica maior, pormenorizando os requisitos e a devida fundamentação legal, propõe-se a inserção da seguinte padronização de dispositivos nas cláusulas de pagamento da minuta contratual:

§ 7º Caso a CONTRATADA seja enquadrada em um dos incisos III, IV e XI do caput do art. 4º da IN RFB nº 1234/2012, deverá comprovar o seu enquadramento mediante apresentação de uma das declarações constantes dos Anexos II, III ou IV da Instrução Normativa, devidamente assinada, no ato da assinatura do contrato.

§ 8º Caso a CONTRATADA seja entidade beneficente de assistência social prevista nos incisos III e IV do caput do art. 4º da IN RFB nº 1234/2012 que atue nas áreas da saúde, da educação e da assistência social deverá apresentar, juntamente com a declaração de que trata o parágrafo anterior, o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (Cebas) no ato da assinatura do contrato.

A referida padronização encerra um condão pedagógico e coercitivo absolutamente necessário, pois ao fixar o momento exato do cumprimento da obrigação acessória para o ato da assinatura do instrumento contratual, a Administração Pública mitiga em grande parte o risco de ausência documental probatória que acomete o setor financeiro durante o pagamento das suas obrigações contratuais. Reforçando o que adverte Alves (2022), o objetivo precípua de um contrato administrativo bem delineado desde a fase interna é o de reduzir as zonas de incerteza, diminuindo, no limite do possível, o risco de atritos, litígios e surpresas durante o curso da execução contratual. Sob a vigência dessas cláusulas, o licitante vencedor não poderá, em momento algum da fase de liquidação da despesa, alegar desconhecimento das regras de retenção. Ao apor a sua assinatura na avença, ele anuiu com os dispositivos, restando-lhe apenas duas vias lícitas: entregar as declarações tempestivamente, consolidando o seu direito, ou aceitar, de antemão e sem margem para reclamações injustificadas, o escorreito desconto de ofício na fonte.

Essa mesma lógica estruturante e saneadora deve ser aplicada à intrincada malha normativa da contribuição previdenciária, cujo potencial de litigiosidade e complexidade é mais elevado.

A severidade das regras dispostas na IN RFB nº 2110/2022, que impõe a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal nas prestações de serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada, exige atenção redobrada do gestor público. Como amplamente debatido nos tópicos antecedentes, as excepcionais hipóteses de dispensa desse tributo, sobretudo as contidas no art. 115 da referida norma federal, exigem a comprovação rigorosa e cumulativa de que a empresa não possui empregados, que o serviço é prestado pelo sócio e que não ultrapassa determinado teto de faturamento, referenciado pela contribuição máxima previdenciária. Espaçar a apuração dessa intrincada e específica legislação para o servidor do setor financeiro no período do vencimento da fatura, sem tempo hábil para procedimentos operacionais extraordinários, é a causa da ineficiência e do trancamento processual, denunciado de forma lapidar por Lemos (2025) em sua obra.

Assim, para blindar o fluxo de pagamento e efetivar o primado do planejamento também no âmbito da proteção previdenciária, propõe-se o acréscimo do seguinte comando normativo na mesma cláusula da minuta contratual:

§ 9º Caso a CONTRATADA se enquadre em uma das hipóteses de dispensa previstas no art. 115, incisos II e III, da IN RFB nº 2110/2022,

deverá comprovar seu enquadramento mediante apresentação de uma das declarações exigidas nos §§ 1º e 2º, devidamente assinada no ato da assinatura do contrato.

A inserção combinada destes três dispositivos, § 7º, § 8º e § 9º, na minuta contratual consolida, em definitivo, esse documento como um autêntico ponto de convergência do planejamento administrativo. A solenidade de formalização do contrato torna-se, assim, em um poderoso filtro saneador de inconformidades, desrespeitos a direitos dos administrados e ineficiências na execução contratual, efetivando o atendimento aos princípios.

A partir desta modelagem, a conformidade não dependerá mais do voluntarismo ou da expertise individual do fiscal do contrato. Se a empresa vencedora do certame entrega as declarações padronizadas e apresenta os requisitos exigidos no exato instante da assinatura, a fiscalização da avença e a unidade financeira atuarão de forma extremamente fluida e harmônica, calculando os repasses ao contratado e os valores a serem retidos com exatidão e sem a sombra da retenção por cautela que ora sentiam necessidade de realizar.

Por outro viés, caso a empresa falhe, seja omissa ou atue com desídia na entrega documental neste marco temporal fixado no contrato de forma pública e com prudente antecedência, a Administração Pública terá construído para si o respaldo probatório irretocável e uma firme segurança jurídica necessária para promover o desconto de ofício na primeira fatura apresentada. O Estado, desse modo, honra em plenitude o princípio da juridicidade e da segurança jurídica, garantindo também a eficiência inegociável do seu papel de responsável tributário por substituição.

4.4 A CONCRETIZAÇÃO DA TRÍADE PRINCIPIOLÓGICA NOS CASOS DE DISPENSA DAS RETENÇÕES TRIBUTÁRIAS

Ao longo desta pesquisa, o percurso trilhado converge para a resposta definitiva ao problema formulado nos momentos iniciais do estudo. O questionamento central buscou desvendar de que maneira o planejamento nas contratações públicas poderia contribuir para efetivar os princípios da juridicidade, da segurança jurídica e da eficiência, os quais são de observância obrigatória para toda a Administração Pública, especialmente quando aplicados aos complexos casos de dispensas das

retenções tributárias do imposto de renda e da contribuição previdenciária durante a liquidação e o pagamento aos contratados.

A partir da dissecação teórica da Lei nº 14.133/2021 e da observação crítica da práxis administrativa diária, constata-se que a solução estrutural não repousa na utópica criação de novas legislações tributárias ou no aumento do aparato punitivo contra os servidores e agentes públicos.

A resposta para esse problema identificado reside, fundamentalmente, na utilização inteligente e tempestiva dos instrumentos de planejamento já postos à disposição do Estado, convertendo a fase preparatória das contratações públicas e os seus respectivos documentos em uma barreira prévia e eficaz para os erros advindos durante a fase de liquidação da despesa, momento em que corre a retenção.

Delineada no subitem anterior, a proposta de padronização materializa a mudança de paradigma do planejamento alçado como princípio no art. 5º da nova lei de licitações. Ela é consubstanciada pela inserção de dispositivos obrigatórios na minuta contratual e pela disponibilização preventiva de modelos de anexos no próprio instrumento convocatório.

Ao deslocar a exigência de comprovação fiscal, estritamente regulada pelos ditames da IN RFB nº 1234/2012 e da IN RFB nº 2110/2022, do conturbado e exíguo momento da liquidação financeira para o momento anterior e mais tempestivo que é o da assinatura do contrato, a Administração Pública abandona de vez a sua disfuncional postura reativa frente a esses problemas. O planejamento das contratações deixa, portanto, de ser um conceito doutrinário abstrato ou uma mera recomendação de boas práticas governamentais para se transformar, na prática diária dos órgãos, em uma verdadeira ferramenta de governança e controle de riscos, resguardando a fase de liquidação da despesa orçamentária contra as crônicas falhas operacionais, documentais e hermenêuticas que culturalmente assolam o setor financeiro.

Sob o prisma dogmático do princípio da juridicidade, evidencia-se que a exigência antecipada das declarações de imunidade, isenção ou opção pelo regime simplificado reconduz a atuação estatal ao campo estrito da legalidade e da conformidade com instruções normativas e princípios jurídicos. No exercício imperativo da sua competência como responsável tributário por substituição, o Estado não comporta atuações pautadas no improviso de gestão, na intuição do fiscal ou gestor de contrato ou na adoção de procedimentos marginais de exceção, ao invés

da adoção de rotinas bem delineadas com base na boa técnica jurídica e administrativa.

Conforme a abalizada doutrina de Di Pietro (2023), o princípio da juridicidade impõe que todo ato administrativo esteja rigorosamente subordinado ao bloco de legalidade, rechaçando qualquer margem para o arbítrio interpretado como zelo com a coisa pública. Com a adoção da minuta padronizada, extirpa-se de forma definitiva a nociva prática da retenção por cautela que causa impactos significativos na boa-fé e confiança legítima dos contratados. O agente encarregado da liquidação já possuirá, encartados nos autos desde o nascimento da contratação, os documentos probatórios, os anexos padronizados que se referem ao imposto de renda, o Cepas e as declarações de dispensa da contribuição previdenciária que autorizam e justificam o afastamento da retenção da exação.

O ente público, dessa forma, passará a atuar com verdadeira justiça fiscal e conformidade estrita, retendo o tributo exclusivamente daquele que efetivamente tem a obrigação de recolher e dispensando essa retenção daquele que provou, tempestivamente, possuir o direito material que proporciona a fruição do benefício fiscal. Tem-se assim a diminuição substancial de retenções equivocadas, da realização de procedimentos de restituição de valores retidos indevidamente, da inconformidade documental e da ineficiência com retrabalhos e perda de celeridade nos pagamentos aos prestadores de serviços, da mesma forma que se evita qualquer enquadramento em suposta renúncia de receita com base em entendimentos fundamentados na LRF.

Em uma camada analítica ainda mais profunda, conforme explanado, nota-se o resgate e a consolidação do princípio da segurança jurídica, notadamente em sua vertente prospectiva de proteção à confiança legítima do administrado.

Toda contratação firmada pelo Estado gera no mercado fornecedor um complexo cálculo econômico de custos e fluxo de caixa referentes às obrigações acessórias. O arcabouço teórico construído por Carvalho e Sena (2022) e corroborado por Ferraz (2022) demonstra de forma cristalina que a estabilidade das relações jurídicas e a absoluta vedação à conduta estatal surpreendente e contraditória são imperativos para a configuração de um Estado de Direito genuíno. Quando as regras do jogo tributário, com a exigência expressa e inegociável dos formulários previstos nos incisos do art. 4º da norma federal de retenção do imposto de renda ou a comprovação dos requisitos cumulativos exigidos pelo inciso II e III do art. 115 da

norma previdenciária, constam de forma inequívoca na minuta contratual anexa ao edital, o licitante toma pleno conhecimento do seu encargo instrumental antes mesmo de formular a sua proposta comercial, trazendo mais transparência e objetividade ao processo licitatório e de contratação.

A assinatura do contrato, nesse novo e hígido modelo de governança proposto pela pesquisa, consagra um pacto de transparência e lealdade institucional.

Elimina-se, pois, em grande parte a assimetria informacional que por vezes contamina a relação entre o tomador público e o prestador do serviço privado. A empresa contratada não poderá, sob nenhum pretexto, alegar desconhecimento das regras de retenção no instante da emissão de sua nota fiscal ao pleitear o pagamento, tampouco o ente público poderá inventar exigências não pactuadas na iminência do pagamento do serviço prestado. A segurança jurídica passa a reinar de forma soberana durante toda a fase de execução, garantindo que o contrato produza exatamente os efeitos econômicos que as partes projetaram na fase preparatória. Como consequência direta e pragmática dessa estabilidade, reduz-se de maneira drástica os atritos e litígios que possam surgir entre administrado e o ente estatal, os desgastes institucionais internos contínuos por fricção entre as áreas envolvidas no processo bem como os retrabalhos repetitivos, junto com o respeito à boa-fé e a confiança legítima do administrado.

Por fim, a concretização formal desta proposta consolida a plenitude normativa do princípio da eficiência, dissipando o caos crônico identificado diariamente nas atividades de pagamento do órgão.

O grave gargalo operacional na fase de liquidação da despesa, outrora diagnosticado com precisão por Lemos (2025) como o resultado direto de uma análise de conformidade tardia e mal estruturada, é definitivamente sanado na raiz. Ao exigir a entrega de toda a carga documental no exato início da relação obrigacional, o setor de pagamentos passará a receber processos administrativos mais hígidos, limpos e devidamente instruídos em sua essência técnica e fiscal. O trâmite processual interno ganha, finalmente, a celeridade ininterrupta que a ordem constitucional e a sociedade exigem de seus agentes.

Extirpam-se, assim, as diligências extemporâneas criadas de última hora para buscar certidões e declarações pendentes, ou na correção das mesmas por não preencherem todos os requisitos que a lei obriga. Acaba-se com o retrabalho estressante e dispendioso dos servidores públicos responsáveis pelo ateste e

empenho. O tempo de repasse do crédito ao particular é, conseqüentemente, brutalmente reduzido, conferindo saúde financeira às contratações e celeridade aos pagamentos.

A tese confirma, com extrema robustez prática, as premissas basilares defendidas por Santos (2023): é o planejamento consistente, documentado e formalizado que determina de forma categórica a fluidez da execução contratual. Onde antes havia o atrito, o trancamento processual burocrático e a ineficiência gerada pelo desconhecimento fiscal dos gestores, passa a existir um fluxo procedimental orgânico, automático e altamente previsível.

Conclui-se, que a modelagem contratual baseada na previsibilidade documental é o remédio exato e definitivo para a ineficiência e para os riscos fiscais nos pagamentos operados pelo Estado. Ao encartar na minuta do contrato as exigências temporais e probatórias preestabelecidas na legislação tributária de referência, a Administração Pública transcende as amarras de um formalismo estéril e faz do planejamento o seu maior escudo de proteção jurídica e institucional. O simples ato de antecipar a exigência documental para o instante da assinatura do contrato, ficando requisitos e fundamentos legais em documentos adequados, tem a força estrutural e jurídica necessária para amarrar, em um único movimento de gestão, o respeito irrestrito às normas postas, atendendo à juridicidade da atuação administrativa, a lealdade necessária com o administrado, conferindo segurança jurídica para ambos os polos da contratação, e o uso otimizado do tempo e dos recursos estatais, alcançando a eficiência. Conseqüentemente, a gestão contratual entrega à sociedade a exata excelência esperada pelos seus atos, atendendo ao legítimo interesse público.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa, ao buscar responder ao problema formulado, constatou que o planejamento nas contratações públicas de serviços, quando compreendido sob o seu viés estruturante e impositivo, desponta como alternativa consistente para mitigar os problemas operacionais e jurídicos verificados nos casos de dispensas das retenções tributárias. Ao deslocar a exigência de conformidade probatória do conturbado ato do pagamento para o momento inaugural do ajuste, fornecendo a informação de forma transparente antes do certame ocorrer e com seu fundamento legal, a Administração Pública exerce de maneira mais efetiva seu papel de responsável tributário por substituição, efetivando materialmente os princípios da juridicidade, da segurança jurídica e da eficiência.

O percurso metodológico trilhado para alcançar essa resposta exigiu um diagnóstico profundo das patologias que acometem a fase de liquidação e pagamento da despesa na operacionalização das retenções tributárias. Inicialmente, evidenciou-se que o gargalo na tesouraria, a morosidade e a adoção da retenção por cautela não configuram vícios autônomos da etapa de liquidação. Trata-se, em verdade, de consequências nocivas e diretas de uma assimetria informacional gestada ainda na origem da contratação. Avançando nessa constatação, demonstrou-se que a superação desse cenário não reside em cobrar esforços do agente pagador no momento do pagamento da fatura, mas sim em aplicar a força normativa do planejamento, alçado à categoria de princípio. Esse dever inafastável de planejar impõe que a identificação das exigências fiscais ocorra ainda na fase preparatória, convertendo o casuísmo em um juízo de previsibilidade objetiva.

A materialização dessa governança preventiva consolidou-se na proposta de intervenção técnica que consubstancia o escopo final deste mestrado profissional. Inspirada na exitosa experiência do Corte de Contas Catarinense no tratamento dos prestadores de serviços optantes pelo Simples Nacional, a pesquisa formatou uma nova arquitetura documental. Defendeu-se a padronização editalícia e a inserção de dispositivos específicos nas cláusulas de pagamento da minuta contratual, estabelecendo o ato da assinatura do contrato como o marco temporal para a entrega das declarações de dispensa exigidas pelas instruções normativas da Receita Federal. Com essa vinculação textual na gênese da contratação, extirpa-se o desconhecimento das obrigações. Protege-se o erário contra a renúncia indevida de

receitas de retenção e garante-se ao particular a proteção inegociável à sua confiança legítima, permitindo que a unidade financeira receba apenas processos administrativos documentalmente saneados.

Cumpre registrar as delimitações inerentes ao escopo deste estudo. A pesquisa circunscreveu a sua análise à legislação federal de referência, mantendo o foco central na densa carga documental e requisitos legais que ela exige para autorizar as dispensas das retenções tributárias para determinados casos, bem como no planejamento realizado durante as contratações públicas, tendo como base principal a nova legislação das contratações. Ressalta-se que a baliza temporal defendida na nossa proposta de padronização fundamentou-se na própria diretriz já sinalizada pela IN RFB nº 1234/2012, em seu art. 6º, o qual impõe a entrega da documentação legal exatamente no ato da assinatura do contrato. Essa delimitação possibilitou uma solução jurídica com contornos de praticidade necessários para a sua aplicação imediata no cotidiano das organizações públicas.

A partir das reflexões realizadas, descortina-se uma agenda para futuras investigações institucionais que visem ao aprimoramento contínuo da execução da despesa pública. Oportuniza-se o desenvolvimento de estudos voltados à implementação de verificações prévias dos documentos fiscais para sua averiguação de sua conformidade legal e do respectivo enquadramento tributário, mitigando riscos em retenções equivocadas, de falhas no envio de declarações acessórias de impostos, aumentando a celeridade dos pagamentos, resguardando os direitos dos contratados e evitando retrabalhos desnecessários, proporcionando, assim, efeitos positivos a ambas as partes.

Em relação à implementação da solução proposta nesta pesquisa, percebe-se a sua exequibilidade, pois ao dispensar estruturas complexas a serem criadas ou reformas legislativas morosas, a proposta consolida-se por meio do exercício direto da governança interna, amparada na diretriz expressa de padronização encartada no art. 19, inciso IV, da Lei nº 14.133/2021, bem como no art. 6º da IN RFB nº 1234/2012, o qual dispõe da entrega das declarações no momento da assinatura contratual. A experiência paradigmática do TCE/SC já atesta que, ao materializar essa exigência nos editais e nas minutas contratuais, os resultados institucionais observados mostram-se positivos: o processo de pagamento adquire fluidez orgânica, a comunicação ruidosa entre os setores é estancada e a ineficiência gerada pelo retrabalho é sumariamente suprimido. O agente financeiro, outrora refém de um

cenário incerteza, passa a atuar com absoluta segurança, operando a liquidação e o pagamento da despesa pautado em um lastro documental hígido, esvaziando por completo qualquer necessidade e justificativa fática ou jurídica para a adoção da retenção por cautela.

Em última análise, conclui-se que o verdadeiro planejamento não se encerra na mera publicação do instrumento convocatório, mas perpetua os seus efeitos protetivos ao longo de toda execução contratual. A presente dissertação demonstra que exigir a entrega das declarações e o preenchimento das condicionantes exigidas pelas IN RFB nº 1234/2012 e IN RFB nº 2110/2022 no exato ato da formalização do ajuste, para além de um movimento de boa gestão pública, trata-se, precipuamente, da afirmação do Estado Democrático de Direito no seio da execução da despesa pública.

Ao alinhar a conformidade fiscal com o primado do planejamento, o Estado honra a confiança legítima do particular de boa-fé, afasta o arbítrio interpretativo de suas tesourarias e indica que a consagração material dos princípios da juridicidade, da segurança jurídica e da eficiência é caminho consistente com a justa, escoreita e lícita atuação da Administração Pública, não somente no campo das retenções tributárias, mas em todos os seus atos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Caio Felipe Caminha de. **Contratos administrativos: teoria e prática na Nova Lei de Licitações**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

ALMEIDA, Luana Carvalho de. Técnicas de elaboração de estudos técnicos preliminares e termo de referência na Lei nº 14.133/2021: aprimorando a transparência e eficiência nas contratações públicas. In: FURTADO, Madeline Rocha; FURTADO, Monique Rafaella Rocha (coord.). **O planejamento das contratações: estudos técnicos preliminares e termos de referência: teoria e aplicação sob a égide da Lei nº 14.133/2021**. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 311-322.

ALVES, Felipe Dalenogare; FERRAZ, Fabiane Barbosa. A estimativa do valor da contratação no estudo técnico preliminar à luz do princípio do planejamento das contratações públicas. In: FURTADO, Madeline Rocha; FURTADO, Monique Rafaella Rocha (coord.). **O planejamento das contratações: estudos técnicos preliminares e termos de referência: teoria e aplicação sob a égide da Lei nº 14.133/2021**. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 411-431.

ALVES, Francisco Sérgio Maia. **Lei de Licitações e Contratos comentada: análise da Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021, artigo por artigo, segundo uma visão crítica e prospectiva da jurisprudência do Tribunal de Contas da União**. 10. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

AMORIM, Victor Aguiar Jardim de. **Contratações públicas na Lei nº 14.133/2021**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

BITTENCOURT, Sidney. **Licitações sustentáveis na nova Lei de Licitações: (Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021)**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 fev. 1967.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 maio 2000.

BRASIL. Lei nº 10.520, de 17 de julho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 jul. 2002.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. Lei de Licitações e Contratos Administrativos. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 abr. 2021.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 jul. 1991.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 jun. 1993.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 fev. 1999.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. **Manual de redação da Presidência da República**. Coordenação de Gilmar Ferreira Mendes e Nestor José Forster Júnior. 3. ed., rev., atual. e ampl. Brasília: Presidência da República, 2018. Disponível em: <https://www4.planalto.gov.br/centrodeestudos/assuntos/manual-de-redacao-da-presidencia-da-republica/manual-de-redacao.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2026.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta e indireta e demais pessoas jurídicas que menciona. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 jan. 2012.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2110, de 17 de outubro de 2022. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 out. 2022.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 2239, de 19 de novembro de 2024. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1234, de 11 de janeiro de 2012. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 21 nov. 2024.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: MCASP**. 11. ed. Brasília, DF: Secretaria do Tesouro Nacional, 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/contabilidade-e-custos/manuais/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp-1>. Acesso em: 6 jul. 2026.

CARDOSO, Silvia Karina Alves Barros; GOMES, Franskran Nunes; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Planejamento nas contratações públicas: burocracia ou garantia de eficiência? **Revista Foco**, Curitiba, v. 16, n. 1, p. 1-19, 2023. Disponível em: <https://ojs.focopublicacoes.com.br/foco/article/view/651>. Acesso em: 08 fev. 2026.

CARVALHO, Humberto Lucchesi de; SENA, Roberto Miglio. **Princípios de direito administrativo**: evolução, releitura e perspectivas no mundo pós-pandêmico. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

CARVALHO, Kassius Roberto Anes de. **Os instrumentos de planejamento na fase interna das contratações públicas**: efeitos na gestão contratual. 2024. 92 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Recife, 2024. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/items/13069b63-891c-4c5b-a988-91eb2b8a2a4a/full>. Acesso em: 01 fev. 2026.

CHAVES, Eber dos Santos. Aspectos Importantes da Fase Interna da Licitação: uma Análise sobre o Conjunto de Elementos Necessários e Suficientes para a Caracterização do Objeto do Processo Licitatório. **Revista Controle-Doutrina e Artigos**, v. 13, n. 1, p. 149 -170, 2015. Disponível em: <https://revistacontrole.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/26>. Acesso em: 22 abr. 2026.

COSTA, Rafael Pacheco da Silva. **Elaboração de estudo técnico preliminar e de termo de referência nas contratações diretas**. In: FURTADO, Madeline Rocha; FURTADO, Monique Rafaella Rocha (coord.). O planejamento das contratações. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 371-383.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 36. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

DOTTI, Marinês Restelatto. Aspectos práticos envolvendo os estudos técnicos preliminares e o termo de referência – Lei nº 14.133/2021. In: FURTADO, Madeline Rocha; FURTADO, Monique Rafaella Rocha (coord.). **O planejamento das contratações**: estudos técnicos preliminares e termos de referência: teoria e aplicação sob a égide da Lei nº 14.133/2021. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 105-135.

FERRAZ, Sergio. **Tratado de direito administrativo brasileiro**, v. 1. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2022.

FUMEGA, Guilherme Tadeu de Souza. **Os princípios da nova lei de licitações e a boa governança das contratações**: em que medida os princípios podem contribuir

para o aprimoramento do procedimento licitatório. 2025. 32 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Contratações Públicas) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2025.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

GOMES, Michael Hellison Jantorpe; XAVIER, Andréa Esper; MORONG, Fábio Ferreira. Os desafios da fase preparatória dos processos licitatórios à luz da Lei Federal nº 14.133/2021. **Colloquium Socialis**, v. 6, n. esp. 1, p. 50-60, 2022. Disponível em: <https://journal.unoeste.br/index.php/cs/index>. Acesso em: 17 abr. 2026.

GUIMARÃES, Edgar; SAMPAIO, Ricardo. O edital da licitação: aspectos gerais. In: HARGER, Marcelo (coord.). **Aspectos polêmicos sobre a nova lei de licitações e contratos administrativos**. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 89-120.

LEMO, Alexandre Marques Andrade. **Gestão tributária de contratos e convênios**. 10. ed. Salvador: Open Soluções Tributárias, 2025.

LOPES, Julieta Mendes. Artefatos para o planejamento das contratações no Sistema “S”: estudo técnico preliminar e termo de referência. In: FURTADO, Madeline Rocha; FURTADO, Monique Rafaella Rocha (coord.). **O planejamento das contratações: estudos técnicos preliminares e termos de referência: teoria e aplicação sob a égide da Lei nº 14.133/2021**. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 385-407.

MARINHO, Juliana Costa Tavares. **Política de contratações públicas no município de Maracanaú: uma análise da fase preparatória da licitação**. 2024. Dissertação (Mestrado Profissional em Planejamento e Políticas Públicas) – Universidade Estadual do Ceará, Fortaleza, 2024. Disponível em: <http://siduece.uece.br/siduece/trabalhoAcademicoPublico.jsf?id=116798>. Acesso em: 11 abr. 2026

MATOS, Leonardo Melo; MARTINS, Mariana. **O princípio do planejamento nas contratações de pequeno valor na Nova Lei de Licitações**. In: BONATTO, Hamilton (Coord.). **A Nova Lei de Licitações e Contratos em artigos**. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 47-62.

MEDEIROS, Cláudia Lúcio de. A importância do planejamento nas contratações públicas: prevenção de falhas e efetividade nos resultados. *Revista Acadêmica Escola Superior do Ministério Público do Ceará*, Fortaleza, v. 9, n. 2, p. 69-84, 2017. Disponível em: <https://revistaacademica.mpce.mp.br/revista/article/view/83>. Acesso em: 13 mar. 2026.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Fórum, 2025.

MOURA, Brígida Helen Gomes de O.; SILVA, Robinson Brancalhão da. Planejamento das contratações públicas e sistema de registro de preços: a busca pelo desenvolvimento sustentável nas licitações. **Revista Científica da Faculdade de Educação e Meio Ambiente - FAEMA**, Ariquemes, v. 13, n. 2, p. 128-145, 2022. Disponível em: <https://revista.unifaema.edu.br/index.php/Revista-FAEMA/article/view/1149>. Acesso em: 16 abr. 2026.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação pública e contrato administrativo**. 9. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2026.

NUNES, Arthemizia Ferreira; SANTOS, Geovana Carvalho; PESSOA, Andréia Nádia Lima de Sousa. **Nova Lei de Licitação e Contratações Públicas**: uma análise do Portal Nacional de Contratações Públicas (PNCP) à luz dos princípios da transparência e eficiência. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, São Paulo, v. 10, n. 5, maio 2024. Disponível em: <https://periodicorease.pro.br/rease/article/view/14252>. Acesso em: 12 abr. 2026.

OLIVEIRA, Simone Zanotello de; NETO, Eloi de Castro. O planejamento das contratações públicas na fase preparatória da licitação. **Cadernos da Escola Paulista de Contas Públicas**, [s. l.], 2. sem. 2022. ISSN 2595-2412. Disponível em: <https://www.tce.sp.gov.br/epcp/cadernos/index.php/CM/article/view/196>. Acesso em: 06 mar. 2026.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 14. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023

PEDRA, Anderson Sant'Ana. O Termo de Referência. In: HARGER, Marcelo (coord.). **Aspectos polêmicos sobre a nova lei de licitações e contratos administrativos**: Lei nº 14.133/2021. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 43-50.

PÉRCIO, Gabriela Verona. **Contratos Administrativos**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2025.

PEREIRA, Miguel Ribeiro. **Manual Sobre a Nova Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

PREDIGER, Carin; FRAGA, Simone Tarasconi. Contratações públicas sem ETP: um risco à eficiência administrativa? In: FURTADO, Madeline Rocha; FURTADO, Monique Rafaella Rocha (coord.). **O planejamento das contratações**: estudos técnicos preliminares e termos de referência: teoria e aplicação sob a égide da Lei nº 14.133/2021. Belo Horizonte: Fórum, 2025. p. 323-343.

QUIRINO, Diego Dario Almeida. **Princípio da eficiência**: gestão de contratos administrativos segundo a nova lei de licitações e contratos. 2023. 81 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal de Campina Grande, Sousa, 2023. Disponível em: <https://dspace.sti.ufcg.edu.br/handle/riufcg/33238>. Acesso em: 23 jan. 2026.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RODRIGUES, Eduardo Azeredo. O Princípio do Planejamento nas Licitações e Contratações Públicas. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 25, n. 1, p. 11-39, 2023. Disponível em: <https://www.ojs.emerj.com.br/index.php/revistadaemerj/article/view/464>. Acesso em: 12 abr. 2026.

RODRIGUES, Matheus Schwertner Ziccarelli. **Sujeição Passiva E Os Limites Da Responsabilidade Tributária**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. **Manual de orientação para a retenção de contribuições previdenciárias - INSS**. 2. ed. Florianópolis: SEF/SC, 2025. Disponível em: <https://www.sef.sc.gov.br>. Acesso em: 11 dez. 2025.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Fazenda. **Manual técnico do imposto de renda retido na fonte - pessoa jurídica**. 1. versão. Florianópolis: SEF/SC, 2023. Disponível em: <https://www.sef.sc.gov.br>. Acesso em: 11 dez. 2025.

SANTOS, José Anacleto Abduch. **Licitação e contratação pública**: de acordo com a Lei nº 14.133/2021. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2023.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; ANDRADE, Giulia De Rossi. **Os novos contornos do Instituto da Dispensa de Licitação no âmbito da Lei nº 14.133/2021**. In: HARGER, Marcelo (Coord.). Aspectos polêmicos sobre a nova lei de licitações e contratos administrativos: Lei nº 14.133/2021. Belo Horizonte: Fórum, 2022. p. 251-281.

SOUZA, Marcelo Darci de. **Fase Preparatória em Pregões Eletrônicos**: Análise do Termo de Referência em uma Universidade Pública sob a Perspectiva das Boas Práticas em Compras e Licitações. 2024. Dissertação (Mestrado em Administração Universitária) – Centro Socioeconômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2024. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/254939>. Acesso em: 2 abr. 2026.

TEIXEIRA, Sebastião Figueira. **A Nova Lei de Licitações e Contratos (Lei nº 14.133/2021)**: principais mudanças e impactos na eficiência das contratações públicas. Revista PKEYOY, v. 18, n. 1, p. 1-28, 2025. Disponível em: <https://estacio.periodicoscientificos.com.br/index.php/pkcroraima/article/view/1898>. Acesso em: 12 abr. 2026.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

APÊNDICE A – DECLARAÇÃO IN RFB Nº 2110/2022, II**DECLARAÇÃO DE DISPENSA DE RETENÇÃO - INSS**

Com fundamento no art. 115, inciso II, da IN RFB nº 2110/2022, a empresa xxxxxxxxx, inscrita no CNPJ xxxxxxxxx, neste ato representada legalmente pelo sr. xxxxxxxxx, portador do CPF xxxxxxxxx, declara, para fins de dispensa de retenção da contribuição previdenciária exigida na forma do art. 110, que:

- a) não possui empregados;
- b) o serviço foi prestado pessoalmente pelo titular ou sócio; e
- c) o faturamento do mês anterior foi inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário de contribuição.

Local e data.

Assinatura

APÊNDICE B – DECLARAÇÃO IN RFB Nº 2110/2022, III**DECLARAÇÃO DE DISPENSA DE RETENÇÃO - INSS**

Com fundamento no art. 115, inciso III, da IN RFB nº 2110/2022, a empresa xxxxxxxxx, inscrita no CNPJ xxxxxxxxx, neste ato representada legalmente pelo sr. xxxxxxxxx, portador do CPF xxxxxxxxx, declara, para fins de dispensa de retenção da contribuição previdenciária exigida na forma do art. 110, que:

- a) o serviço prestado envolveu somente serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do caput do art. 112;
- b) o serviço foi prestado pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais; e
- c) o faturamento do mês anterior foi inferior a 2 (duas) vezes o limite máximo do salário de contribuição.

Local e data.

Assinatura

ANEXO A – ANEXO II DA IN RFB Nº 1234/2012

(Autoridade destinatária)

(Nome da entidade), com sede (endereço completo), inscrita no CNPJ sob o nº..... DECLARA à (nome da entidade pagadora), que não está sujeita à retenção, na fonte, do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, por se enquadrar em uma das situações abaixo:

I - INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO:

1. () Entidade em gozo regular da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, por cumprir os requisitos previstos no art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

2. () Entidade de ensino superior, em gozo regular da isenção prevista no art. 8º da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, por ter aderido ao Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, conforme Termo de Adesão vigente no período da prestação do serviço ou do fornecimento do bem (doc. Anexo).

II - ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL:

1. () Instituição educacional em gozo regular da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, por ter sido certificada como beneficente de assistência social pelo Ministério da Educação e por cumprir os requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009.

2. () Entidade em gozo regular da imunidade prevista no art. 195, § 7º da Constituição Federal, por ter sido certificada como beneficente de assistência social pelo Ministério de sua área de atuação e por cumprir os requisitos previstos no art. 29 da Lei nº 12.101, de 2009.

O signatário declara neste ato, sob as penas do art. 299 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal; do art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e para fins do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, que:

a) é representante legal da entidade e assume o compromisso de informar, imediatamente, à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao órgão ou à entidade contratante, qualquer alteração na situação acima declarada;

b) os valores recebidos referem-se a receitas relacionadas com as finalidades para as quais foram instituídas.

Local e data.

Assinatura do Responsável

ANEXO B – ANEXO III DA IN RFB Nº 1234/2012

(Autoridade destinatária)

(Nome da entidade), com sede em (endereço completo), inscrita no CNPJ sob o nº _____ declara à (nome da entidade pagadora), para fins de não incidência na fonte do IRPJ, da CSLL, da Cofins, e da Contribuição para o PIS/Pasep, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que é entidade sem fins lucrativos de caráter _____, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Para esse efeito, a declarante informa que:

I - preenche os seguintes requisitos, cumulativamente:

- a) é entidade sem fins lucrativos;
- b) presta serviços para os quais foi instituída e os coloca à disposição do grupo de pessoas a que se destinam;
- c) não remunera, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que a entidade cumpra os requisitos previstos nos arts. 3º e 16 da Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999, respeitados como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade e registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações;
- d) aplica integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais;
- e) mantém escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- f) conserva em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovam a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- g) apresenta anualmente a Escrituração Contábil Fiscal - ECF, quando obrigado, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; e

h) os valores recebidos referem-se a receitas relacionadas às finalidades para as quais foram instituídas.

II - o signatário é representante legal da entidade, assumindo o compromisso de informar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e à unidade pagadora, imediatamente, a ocorrência de evento do qual decorra o desenquadramento da entidade para a fruição do presente benefício.

III - está ciente de que a falsidade ou omissão na prestação dessas informações, sem prejuízo do disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitá-lo-á, com as demais pessoas que para ela concorrerem, às penalidades previstas na legislação penal e tributária, relativas à falsidade ideológica (art. 299 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro 1940 - Código Penal) e ao crime contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Local e data.

Assinatura do Responsável

ANEXO C – ANEXO IV DA IN RFB Nº 1234/2012

(Pessoa jurídica pagadora)

(Nome da empresa), com sede (endereço completo), inscrita no CNPJ sob o nº [...] DECLARA à (nome da pessoa jurídica pagadora), para fins de não incidência na fonte do IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e da Contribuição para o PIS/Pasep, a que se refere o art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que é regularmente inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional, de que trata o art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Para esse efeito, a declarante informa que:

I - preenche os seguintes requisitos:

a) conserva em boa ordem, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovam a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem como a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e

b) cumpre as obrigações acessórias a que está sujeita, em conformidade com a legislação pertinente;

II - o signatário é representante legal desta empresa, assumindo o compromisso de informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à pessoa jurídica pagadora, imediatamente, eventual desenquadramento da presente situação e está ciente de que a falsidade na prestação dessas informações, sem prejuízo do disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, o sujeitará, com as demais pessoas que para ela concorrem, às penalidades previstas na legislação criminal e tributária, relativas à falsidade ideológica (art. 299 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal) e ao crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Local e data.

Assinatura do Responsável