



ESTADO DE GOIÁS
PROCURADORIA-GERAL DO ESTADO GABINETE

PROCESSO: 202200036004167

INTERESSADO: AGÊNCIA GOIANA DE INFRAESTRUTURA E TRANSPORTES

ASSUNTO: CONSULTA

DESPACHO Nº 1012/2022 - GAB

EMENTA: CONSULTA.

ADMINISTRATIVO E
TRIBUTÁRIO. RETENÇÃO
DE TRIBUTOS NA FONTE.
CONTRATO QUE TEM
COMO OBJETO A
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.
EXECUÇÃO MEDIANTE
CESSÃO DE MÃO DE OBRA.
EXIGÊNCIA DE RETENÇÃO
DE CONTRIBUIÇÃO
PREVIDENCIÁRIA.

RETENÇÃO DO IMPOSTO
DE RENDA IGUALMENTE
DEVIDA. PRODUTO QUE
PERTENCE AO ESTADO DE
GOIÁS. RETENÇÃO DO
ISSQN. NECESSIDADE DE
INCURSÃO NA LEGISLAÇÃO
MUNICIPAL.

POSSIBILIDADE DE
EMISSÃO APARTADA DE
NOTAS FISCAIS QUANDO
POSSÍVEL A
SEGMENTAÇÃO DAS

OPERAÇÕES VEICULADAS
NO CONTRATO.
ADEQUAÇÃO DO CNAE
QUE COMPETE À PESSOA
JURÍDICA CONTRATADA.
DESPACHO REFERENCIAL.
PORTARIA Nº 170-GAB/
2020-PGE. MATÉRIA
ORIENTADA.

1. Cuida-se de consulta formulada pela **Diretoria Financeira da Agência Goiana de Infraestrutura e Transportes - GOINFRA** à Procuradoria Setorial que lhe é vinculada, veiculada no **Despacho nº 338/2022 - GOINFRA/DFI** ([000030981737](#)), versando acerca do **Contrato nº 184/2021** ([000028478697](#)), firmado entre a autarquia consulente e a pessoa jurídica **São Bento Engenharia Ltda.**, cujo objeto é a “*contratação de serviços de locação de máquinas e de veículos, com o fornecimento de operadores, motoristas, manutenção e combustível, a serem disponibilizados aos municípios por meio de convênio entre aqueles entes e a Agência Goiana de Infraestrutura e Transportes*” (cláusula 2.1).

2. Consoante relatado no **Parecer Jurídico GOINFRA/PR-PROSETANS nº 298/2022** ([000029775912](#)), têm-se as seguintes características do contrato em comento:

"1.2. Foi narrado que são 4 (quatro) contratos distintos, cada um designado para uma região do estado, com fornecimento de equipamentos (14 para cada patrulha).

1.3 São incluídos em cada patrulha os caminhões, compactadores, pranchas, tratores e outras máquinas. O contrato é de horas-máquinas dos equipamentos, e nele estão também incluídos os operadores, combustíveis e seguros. Toda a responsabilidade pelo recolhimento previdenciário, segundo a diretriz contratual, deveria ocorrer por responsabilidade das contratadas.

1.4 Explicou-se ainda que o contrato é para a realização de serviços em rodovias municipais vicinais não pavimentadas, não havendo recapeamento. Além disso, destacou-se que não existe qualquer cessão de mão-de-obra para a GOINFRA, sendo que os trabalhadores são exclusivos da locadora de equipamentos (seus funcionários), e trabalham de acordo com as empreitadas solicitadas pelas prefeituras.

1.5. Há um convênio entre GOINFRA e o Município, designado em horas de trabalho: para municípios pequenos 1.400 horas, para os médios 1.600 horas e para os grandes com déficit na malha viária 1.800 horas.

1.6. Também restou destacado que não há serviço de pavimentação asfáltica nas patrulhas. Elas somente realizam melhorias nas vias municipais, a exemplo de aterro, cascalhamento e alargamento das estradas de chão. Explicou-se expressamente que

são somente serviços, e não obras de engenharia (que ocorreriam com seus projetos executivos e seus controles quantitativos típicos).

1.7. Para a realização dos convênios com os municípios são exigidos planos de trabalho pelas prefeituras, com indicação das rodovias que demandam o trabalho disponibilizado, de tal maneira que há vinculação à empreitada - destacando-se assim a ausência de cessão de mão-de-obra."

3. O Parecer PGE/GECT nº 24/2022 ([000030537191](#)) elenca os questionamentos realizados: "a) qual o CNAE que deverá ser apresentado na nota fiscal uma vez que o contrato trata-se de locação de máquinas e veículos com o fornecimento de operadores e motoristas; b) quais os impostos que deverão ser retidos; c) haverá incidência do INSS devido ao fornecimento de operadores e motoristas; d) quanto às notas fiscais, se pode ser realizada duas notas ou se é obrigatório ser realizado em apenas uma única nota fiscal".

4. Ao examinar o assunto, por meio do Parecer Jurídico GOINFRA/PR-PROSETANS nº 298/2022 ([000029775912](#)), a Procuradoria Setorial da GOINFRA assim se manifestou:

"3.1. Diante dos fatos e fundamentos apresentados, orienta-se a Administração Pública no seguinte sentido:

3.2. a) Nos contratos de locação de veículos conjugados com a oferta do motorista para transporte de passageiros há a obrigatoriedade da retenção na fonte da contribuição previdenciária;

3.3. b) Nos contratos de locação de veículos conjugados com a oferta do motorista para transporte de cargas não há a obrigatoriedade da retenção na fonte da contribuição previdenciária;

3.4. c) Nos contratos de locação de veículos conjugados com a oferta do motorista para a operação de máquinas de manutenção e melhoramento das estradas, em regime de cessão de mão-de-obra, haverá a obrigatoriedade da retenção na fonte da contribuição previdenciária;

3.5. d) Nos contratos de locação de veículos conjugados com a oferta do motorista para a operação de máquinas de manutenção e melhoramento das estradas, em regime de empreitada, não haverá a obrigatoriedade da retenção na fonte da contribuição previdenciária;

3.6. e) Presumindo a correspondência entre o contrato apresentado e a realidade, em juízo preliminar, caso de fato se trate na prática de uma empreitada integral, não é devida a retenção na fonte da contribuição previdenciária pela GOINFRA, até que a SRFB eventualmente se posicione em sentido diverso;

3.7. f) Em quaisquer hipóteses devem ser observadas as exceções do art. 117 da Instrução Normativa n. 971/2009 da RFB, de tal maneira que o seu enquadramento acarretará a retenção da contribuição previdenciária na fonte, mesmo no contrato de empreitada;

3.8. g) A retenção na fonte não acarreta duplidade de incidência tributária, havendo mecanismos legais para a compensação e pedido de restituição ao ente tributante pela sociedade empresária;

3.9. h) Não é recomendável a emissão de duas faturas para destacar o material locado do serviço prestado;

3.10. i) É facultado discriminar, na nota fiscal, fatura ou recibo, o valor correspondente ao material ou equipamentos locados, para que sejam excluídos da retenção, desde que contratualmente previsto e devidamente comprovado (para evitar fraude fiscal);

3.11. j) Há a retenção na fonte de todos os tributos que são usualmente retidos nos contratos em geral, desde que incidentes nesta modalidade contratual;

3.12. k) Na locação simples de equipamentos não há incidência do ISS (Súmula Vinculante n. 31), mas pode haver a incidência na locação de equipamentos cumulada com a cessão da mão-de-obra, a depender da legislação municipal; e

3.13. l) As consultas inerentes ao cotidiano da GOINFRA que não envolvem a interpretação jurídica, mas possuem característica procedural ou contábil, devem ser preferencialmente direcionadas aos respectivos setores da autarquia e à SRFB, com o propósito de alinhar o entendimento público, em razão da sua expertise sobre o tema."

5. Em sequência, a matéria foi submetida à apreciação da Procuradoria Tributária que, por intermédio da Gerência do Contencioso Tributário, concluiu (**Parecer PGE/GECT nº 24/2022 - [000030537191](#)**):

"25. Ante todo o exposto, conclui-se que os contratos de locação de máquinas, equipamentos e veículo cumulados com concessão de mão-de-obra realizada por operador fornecido pela contratada, estão sujeitos a retenção de INSS, IRRF e ISS.

26. No que diz respeito a indicação da Classificação Nacional de Atividades Econômicas e forma de emissão da nota fiscal, entende-se pela necessidade de emissão de parecer técnico do setor de Assessoria Contábil da Agência Goiana De Infraestrutura e Transportes."

6. A chefia da Especializada aprovou, no **Despacho nº 76/2022 - PGE/PTR** ([000030981737](#)), o referido parecer, acrescendo-lhe, com supedâneo na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que: "apesar da não incidência do ISS nas operações de locação de bens móveis, o STF, no ARE 1230163, Relator(a): Min. LUIZ FUX, julgado em 20/02/2020, cuidou em fazer distinção de caso em relação ao contrato em que preponderava a prestação

de serviços, por falta de 'clareza [e...] segmentação da locação de bem móvel em relação à prestação de serviços, seja quanto ao objeto do contrato, seja quanto à contrapartida financeira nele prevista', a tornar necessário que essa separação e descrição dos serviços contratados e do valor do contrato que se referem à locação das máquinas e à cessão de mão-de-obra [sic] sejam esclarecidos pela GOINFRA. Caso contrário, a incidência do ISS deverá observar o valor total do contrato".

7. Ante a divergência entre as conclusões da Procuradoria Tributária e da Procuradoria Setorial da GOINFRA, os autos foram remetidos a este Gabinete para análise conclusiva da matéria.

8. É a breve síntese. Fundamento.

9. De partida, consigno que, por meio do despacho que deflagrou a presente consulta e das orientações coligidas aos autos, é possível identificar os seguintes aspectos fáticos e jurídicos que perpassam a presente análise:

- (I) A GOINFRA CELEBROU CONTRATO DE “SERVIÇOS DE LOCAÇÃO” DE MAQUINÁRIO PESADO - QUE INCLUI O FORNECIMENTO DE OPERADORES E MOTORISTAS - COM A PESSOA JURÍDICA SUPRAMENCIONADA, SENDO FIXADO, NA CLÁUSULA SEGUNDA (ITEM 02.2), QUE “OS SERVIÇOS CONSTANTES DESTE OBJETO DEVERÃO SER EXECUTADOS SOB O REGIME DE EXECUÇÃO DE EMPREITADA POR PREÇO GLOBAL”;
- (II) EMPREITADA POR PREÇO GLOBAL É UM REGIME DE EXECUÇÃO INDIRETA DE OBRAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA QUE SE MANIFESTA, CONSOANTE ART. 6º, VIII, ‘A’, DA LEI 8.666/93, “QUANDO SE CONTRATA A EXECUÇÃO DA OBRA OU DO SERVIÇO POR PREÇO CERTO E TOTAL” (EX: CONSTRUÇÃO DE UMA ESCOLA POR PREÇO CERTO E DETERMINADO APRESENTADO PELO LICITANTE);
- (III) O CERNE DA DIVERGÊNCIA ENTRE OS PARECERES RESIDE NA EXATA DEFINIÇÃO DO REGIME DE EXECUÇÃO DO CONTRATO EM TESTILHA: A ORIENTAÇÃO EXARADA PELA PROCURADORIA SETORIAL VINCULADA À GOINFRA ADUZIU QUE, EM HAVENDO A “CORRESPONDÊNCIA ENTRE O CONTRATO APRESENTADO E A REALIDADE”, TER-SE-Á “UMA EMPREITADA INTEGRAL”, A AFASTAR A RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PELA CONTRATANTE; NOUTRO FLANCO, A PROCURADORIA TRIBUTÁRIA APONTOU QUE “O OBJETO DO CONTRATO CLARAMENTE FAZ REFERÊNCIA À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, CUJA EXECUÇÃO SERÁ REALIZADA A TÍTULO DE ALUGUEL DE MÃO DE OBRA ESPECIALIZADA”, CONDUZINDO À CONCLUSÃO DE QUE “A CONTRAÇÃO DO SERVIÇO DE ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ACOMPANHADAS DOS RESPECTIVOS OPERADORES ESTÃO SUJEITOS À RETENÇÃO LEGAL DO INSS, IRRF E ISS”;
- (IV) HÁ, AINDA, DISSONÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À EMISSÃO DAS NOTAS FISCAIS: O PRIMEIRO PARECER ENTENDE NÃO SER “RECOMENDÁVEL A EMISSÃO DE DUAS FATURAS PARA DESTACAR O MATERIAL LOCADO DO SERVIÇO PRESTADO”, AO PASSO EM QUE A MANIFESTAÇÃO DA ESPECIALIZADA TRIBUTÁRIA MILITA NO SENTIDO DE QUE “A FONTE PAGADORA DEVERÁ DESMEMBRAR QUAL O VALOR DO CONTRATO REFERE-SE AO VALOR DA LOCAÇÃO DAS MÁQUINAS, E QUAL VALOR REFERE-SE À CONCESSÃO DE MÃO DE OBRA, E ASSIM FAZER A RETENÇÃO DOS TRIBUTOS, PODENDO EMITIR APENAS UMA NOTA DISCRIMINANDO CADA VALOR, OU DUAS NOTAS, UMA PARA CADA OBJETO DO CONTRATO”;
- (V) HÁ CONVERGÊNCIA EM RELAÇÃO À RETENÇÃO DO ISSQN E DO IR; E,
- (VI) O CONTRATO OBJETO DESTE FEITO ENCERRA NEGÓCIO JURÍDICO COMPLEXO, EIS QUE A SUA EXECUÇÃO ESTÁ DIRETAMENTE VINCULADA À PACTUAÇÃO DE CONVÊNIO COM DIFERENTES MUNICIPALIDADES GOIANAS, QUE SERÃO AS BENEFICIÁRIAS DOS SERVIÇOS PACTUADOS.

10. Dito isso, passo à análise detalhada de cada um dos tópicos que integram a presente consulta, a começar pela retenção da contribuição previdenciária, tratada no art. 31, *caput*, da [Lei federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#)¹.

11. Em proêmio, convém ressaltar que a previsão contratual expressa da existência de uma “locação” impediria, em um primeiro momento, o enquadramento do negócio jurídico em uma das hipóteses em que se admite a utilização do regime de empreitada mencionado na cláusula 02.2 do contrato *-como prestação de serviços de engenharia e execução de obra pública.*

12. É que, conquanto não seja incomum tal nomenclatura em contratos administrativos com esse objeto, a própria ideia de uma prestação de “serviços de locação” desafia a lógica: a locação, por essência, não se consubstancia em prestação de serviços, mas sim na disponibilização de um bem (móvel ou imóvel) ao locatário. Esse, inclusive, é o diapasão hermenêutico que culminou na edição da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal², senão vejamos:

“[...] Cabe advertir, neste ponto, que a *locação de bens móveis* não se identifica nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciem um “*praestare*” ou um “*facere*”.

Na realidade a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, com resultado claro do art. 565 do vigente Código Civil (que reproduz idêntica disposição contida no art. 1.188 do Código Civil (que reproduz idêntica disposição contida no art. 1.188 do Código Civil de 1916): ‘na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição’” (g.n.)³

13. Sem prejuízo dessa ressalva, não há como se desconsiderar a subjacência, na espécie, de uma prestação de serviços; desvelada quando se analisa, sob uma perspectiva holística, o caráter complexo do negócio jurídico firmado, cuja execução necessariamente perpassa pelos convênios firmados pela GOIAINFRA com os municípios goianos.

14. É dessas avenças que se retira a real dinâmica da contratação: o maquinário “locado” e os operadores vinculados à contratada são disponibilizados aos municípios para o atendimento às “*demandas de manutenção e melhoramento de suas vias municipais*”, conforme plano de trabalho elaborado (requisito à pactuação do convênio interfederativo).

15. Assim, a cada municipalidade conveniente, é conferido um número preestabelecido de “*horas*” e, durante esse ínterim delineado no convênio, as máquinas e a mão de obra fornecidas são utilizadas (pela contratada privada) na manutenção e melhoramento de vias municipais (escopo do convênio).

16. Em caráter exemplificativo, transcrevo cláusulas do **Convênio nº 04/2022 - GOINFRA (000028478742)**, avençado entre a GOINFRA e o Município de Campos Belos:

"02. CLÁUSULA SEGUNDA – DO OBJETO

O presente Convênio tem por objeto a execução dos serviços de manutenção e estradas vicinais não pavimentadas, no MUNICÍPIO DE CAMPOS BELOS, neste estado, por meio da contratação de serviços de locação de máquinas e de veículos, com o fornecimento de operadores, motoristas, manutenção e combustível, a serem disponibilizados ao Município, para atender às demandas de manutenção e melhoramento de suas vias municipais rurais; conforme a relação de estradas constante no plano de trabalho SEI 000026887964, do Processo SEI nº. 202200036000951

03. CLÁUSULA TERCEIRA – DA EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS

03.1. – A execução do objeto deste convênio será realizada em conjunto pelas partes, que atuarão nos limites de suas contrapartidas, por intermédio de execução direta e/ou indireta. Neste último caso, a execução deverá se dar por meio de procedimento licitatório, nos termos da Lei Federal nº. 8.666, de 21 de junho de 1993 – Lei de Licitações e Contratos Administrativos.

03.2. – Serão executadas até 1078 horas de serviços de manutenção e melhoramento de vias municipais rurais no período aproximadamente de 14 de dias.

03.3 – Após serem atingidas as horas estabelecidas, a patrulha encerrará as atividades no município." (g. n.)

17. Dessarte, exsurge correta a constatação veiculada no item 11 do **Parecer PGE/GECT nº 24/2022 (000030537191)** no sentido de que “os equipamentos e veículos listados no termo de referência são instrumentos de trabalho que serão utilizados na execução de obras de manutenção das estradas, serviços estes voltado ao auxílio dos municípios”, razão pela qual o “o contrato tem natureza jurídica de obrigação de fazer/prestar serviço”.

18. Afastada a existência de uma simples locação de bens móveis - que, caso verificada, tornaria impertinente toda a discussão referente à retenção da contribuição previdenciária -, impõe-se perquirir acerca do regime de execução do efetivo objeto contratual, o que, consoante se discorrerá em sequência, guarda especial relevo para fins de atribuição do dever ínsito ao art. 31 da Lei federal nº 8.212/91.

19. Nesse ponto, fato é que, ao fixar que o regime de execução será o de “empreitada por preço global” (cláusula 02.2), o contrato incorre, claramente, em atecnia. Essa asserção não levanta maior indagação: o próprio edital do Pregão Eletrônico nº 81/2021 - GOINFRA (000024631480), que precedeu o contrato em comento, dispõe, inicialmente, que o regime de execução será o de “empreitada por preço unitário”⁴, enquanto, em evidente

contrassenso, a minuta do contrato (anexa ao instrumento convocatório) traz a previsão de uma “empreitada por preço global”.

20. Não fosse suficiente, em momento algum se delineia, como objeto, a predominância de um bem da vida (resultado) conseqüário da prestação de um serviço de engenharia ou da execução de uma obra pública - *o que justificaria a adoção de um regime de empreitada* -, senão a disponibilização de maquinário - e, de forma conseqüária, de mão de obra e insumos (operadores, motoristas, manutenção e combustível) - a terceiros (municípios convenientes), o que é incompatível com o regime de empreitada, independentemente da modalidade adotada.

21. É que a empreitada é o negócio jurídico por meio do qual a Administração atribui a um terceiro (empreiteiro) a obrigação de cumprir o encargo representado pela execução de um objeto que foi por ela definido como a solução adequada a atender a sua necessidade, de modo que não há subordinação ou dependência entre a Administração e o empreiteiro. Mais: Irene Nohara leciona que a empreitada, no âmbito dos contratos administrativos, corresponde àquela do direito privado acrescida das características peculiares dos contratos administrativos⁵. E, no direito privado destacam-se três elementos da empreitada: “(i) o objeto da empreitada é a própria obra em si mesma, e não a atividade do prestador, como na prestação de serviços; (ii) na empreitada não há subordinação (e, via de consequência, não há fiscalização e direção pelo dono da obra), uma vez que a obrigação do empreiteiro é a entrega da obra, não se subordinando ao dono da obra; e (iii) os riscos correm por conta do empreiteiro, nesta figura contratual, distintamente da prestação de serviços”⁶. A propósito, como “obra”, entende-se, de forma ampla, “*todo e qualquer resultado que pode ser obtido através do trabalho dedicado pelo empreiteiro*”⁷.

22. Fixadas essas premissas e sem embargo de uma complexa diferenciação entre o que se entende por “obra” e por “serviço de engenharia”⁸, é possível, a um só tempo, afastar o regime de empreitada erroneamente indicado no contrato e afirmar que a sua execução se dá, de fato, através da cessão de mão de obra.

23. Isso porque, na espécie, não há uma preponderância do resultado do encargo atribuído à contratada (v. g. *obra pública prevista no edital*), mas sim da atividade prestada. É por tal razão, inclusive, que não se estabelece um resultado almejado (manutenção/aprimoramento asfáltico de determinadas vias). Ao revés: é pactuada a disponibilização, por um determinado período (número de horas fixadas em convênio), dos equipamentos e dos operadores/motoristas, o que encerra hipótese de “*serviço executado mediante cessão de mão de obra*”.

24. A forma de composição do preço para fins de julgamento do pregão ([000026165885](#) - pg. 6) e para adimplemento das medições apresentadas durante a execução do contrato ([000028691634](#)) corrobora com essa intelecção. Em ambos os casos, utiliza-se, como elemento quantitativo, o número de horas (produtivas ou improdutivas) de

disponibilização dos equipamentos (métrica “horas/máquina”) - *o que inclui a mão de obra (operadores e motoristas) e os insumos (manutenção e combustível) que lhes acompanham.*

25. Por óbvio, a elaboração do preço com supedâneo na contagem realizada por horímetros não guarda compatibilidade com os regimes de empreitada; seja por preço global (como consta no contrato), seja por preço unitário (como consta no edital do procedimento licitatório que precedeu a contratação). Nem poderia ser diferente: na empreitada por preço global, contrata-se obra ou serviço mediante pagamento de preço certo e total; já na empreitada por preço unitário, “a execução da obra ou do serviço é medida por unidade, ou seja, os pagamentos são efetuados a partir do momento em que se concluem unidades do projeto total”⁹.

26. Ao ensejo, tampouco merece acolhida a assertiva veiculada no **Parecer Jurídico GOINFRA/PR-PROSET-ANS nº 298/2022** (000029775912), de que, em caso de “correspondência entre o contrato apresentado e a realidade”, ter-se-á, na prática, uma empreitada integral. A uma, porque esse regime não é mencionado no contrato - *como dito, lá é consignada uma empreitada por preço global.* A duas, tendo em vista que o regime de empreitada integral “compreende todas as tarefas necessárias para a entrega do produto acabado e em pleno funcionamento”¹⁰ (conhecido como “turn key”), de modo que o pagamento se dá apenas quando da entrega do objeto contratual.

27. Tecidas essas considerações preliminares, necessárias à identificação das peculiaridades do contrato em testilha, passo à incursão no arcabouço normativo relativo à obrigação de retenção da contribuição previdenciária nos casos de serviços executados por intermédio da cessão de mão de obra.

28. A par da atribuição de responsabilidade tributária ao contratante - *que decorre da previsão ínsita ao art. 71, § 2º, da Lei federal nº 8.666/93*¹¹ -, a Lei federal nº 8.212/91 prevê, no seu art. 31, *caput*, que “a empresa¹² contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços”; o que se consubstancia não em uma nova relação jurídica tributária, mas em uma técnica arrecadatória, que não implica aumento da carga tributária e, ainda menos, *bis in idem* (nesse sentido: REsp 1.036.375¹³).

29. O § 3º do referido dispositivo consigna que se entende como cessão de mão de obra “a colocação à disposição do contrato, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação”. No mesmo espeque, o § 4º elenca, em caráter exemplificativo (*i. e.*, sem prejuízo de outras situações fixadas em regulamento), hipóteses em que há cessão de mão de obra, senão vejamos:

“§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: I - limpeza, conservação e

zeladoria; II - vigilância e segurança; III - empreitada de mão-de-obra; IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974."

30. A matéria ganha maior contorno quando analisada em conjunto com o art. 219 do Regulamento da Previdência Social ([Decreto federal nº 3.048, de 6 de maio de 1999](#)) que, a par de aduzir que a retenção também é devida nos casos de "empreitada de mão-de-obra" [sic] (caput), define as situações em que esse enquadramento é devido (§ 2º), incluindo os serviços de "construção civil" (iii), de "manutenção de instalações, máquina e equipamentos" (xv) e de "operação de máquinas, equipamentos e veículos" (xvii); relevantes ao caso sob análise. Tais previsões são reforçadas pelos arts. 117 e 118 da [Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009](#).

31. Noutro flanco, o art. 143, XV, da Instrução Normativa nº 971/2009 afasta a exigência de retenção na "locação de máquinas, de ferramentas, de equipamentos ou de outros utensílios sem fornecimento de mão-de-obra" [sic]; o que é inaplicável, *in casu, ante a disponibilização, por imposição contratual, de operadores e motoristas*. Não é só: o art. 149, VII, da referida Instrução Normativa prevê a **inaplicabilidade** do dever de retenção "aos órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público quando contratantes de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total ou parcial". Essa regra especial dispensada à Administração Pública vai ao encontro da já citada atribuição de responsabilidade tributária, no art. 71, § 2º, da Lei federal nº 8.666/93, apenas "pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991" (i. e., executados mediante cessão de mão de obra).

32. Toda essa incursão no plexo normativo pertinente à retenção da contribuição conduz à intelecção, devidamente ressaltada na orientação de lavra da Procuradoria Setorial vinculada à GOINFRA, no sentido de que, em relação à Administração Pública, remanesce o seguinte cenário: (i) em havendo prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, há responsabilidade tributária e é necessária a retenção da contribuição previdenciária; e (ii) em se tratando de empreitada (total ou parcial) - comum nos contratos de obra pública - , em que a única obrigação do Poder Público reside no pagamento do preço em contrapartida ao objeto, inexiste a responsabilidade pelos encargos previdenciários e, pari passu, a retenção não é devida¹⁴. Essas conclusões repercutem o posicionamento da renomada revista jurídica Zênite¹⁵:

"[...] O atual panorama assim se desenha:

a) caso a Administração Pública contrate empresa construtora que assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente, para realização de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, qualquer que seja a forma de contratação, desde que não envolvam a cessão de mão-de-obra, não haverá responsabilidade solidária, tampouco necessidade de efetuar qualquer retenção;

b) caso a Administração contrate serviços de construção civil executados mediante cessão de mão-de-obra deverá efetuar a retenção no importe de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher o montante retido até o dia 10 do mês subsequente ao da emissão da nota em nome da contratada cedente de mão-de-obra.

Em suma, a conclusão da Consultoria Zênite se forma no sentido de que, quando a Administração direta contratar obra de construção civil por empreitada total, não haverá responsabilidade solidária pelas contribuições previdenciárias decorrentes da execução do contrato, desde que a empresa construtora, registrada no CREA, assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente." (g. n.)

33. No mesmo sentido, transcrevo excerto de decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida na Medida Cautelar nº 15.410/RJ:

"(i) a responsabilidade da Administração Pública por débitos previdenciários limita-se ao contrato de prestação de serviços/cessão de mão-de-obra, sendo inaplicável ao contrato de obra pública";

(ii) a Lei 9.032/95, dando nova redação ao art. 71, § 2º, da Lei 8.666/93, não instituiu a responsabilidade do Poder Público em relação a débitos previdenciários para todas as espécies de contratos celebrados, **mas apenas para aqueles que tivessem por objeto a prestação de 'serviços executados mediante cessão de mão-de-obra', visto que a nova redação faz expressa remissão ao art. 31, da Lei nº 8.212/91, que cuida desta espécie de contrato;**

(iii) no contrato de obra pública, o Poder Público, na condição de dono da obra, tem como única obrigação básica a de pagar o preço, sem interferir no gerenciamento dos empregados da contratada, que sequer atuam nas dependências da Administração;

(iv) tal não ocorre no contrato de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, em que as atividades normais da Administração, outrora desempenhadas por servidores públicos efetivos, passam a ser realizadas de forma contínua por empregados de empresa contratada pelo Poder Público, em geral nas próprias dependências da Administração [...]

(vi) seja do ponto de vista da literalidade do disposto no art. 71, § 2º, na redação dada pela Lei 9.032/95, que faz expressa remissão ao art. 31, da Lei 8.212/91, seja do ponto de vista da interpretação histórica e teleológica deste dispositivo, combinado com o disposto no art. 30, inciso VI, da mesma lei, a única conclusão possível é aquela segundo a qual a atribuição da responsabilidade por débitos previdenciários ao Poder Público restringiu-se aos contratos de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, de sorte que é incabível a responsabilização da Administração Pública nas

hipóteses de contratos que tiverem por objeto a realização de obra pública, cuja previsão encontra-se no art. 30, inciso VI, da [Lei 8.212/91](#)." (g.n.)

34. E, na esteira do que pontuado nos itens 18 a 26, não se está diante de uma empreitada - a *despeito da mencionada atécnica disposição contratual nesse sentido* -, mas sim da disponibilização contínua e prefixada de maquinário e mão de obra para a prestação de um serviço, o que, para fins de retenção de contribuição previdenciária, encerra clara situação de “cessão de mão de obra” -, a elidir a incidência da previsão insculpida no art. 149, VII, da Instrução Normativa nº 971/2009 (afastamento do dever de retenção).

35. Com efeito o art. 115 da Instrução Normativa nº 971/2009 delineia, de forma similar àquela estabelecida no art. 31, § 3º, da Lei federal nº 8.212/91, a cessão de mão de obra da seguinte forma:

"Art. 115. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974 .

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante, entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato." (g. n.)

36. Noutra senda, os conceitos de empreitada total e parcial¹⁶, para os fins do art. 149, VII, da IN RFB nº 971/2009 podem ser extraídos (sem prejuízo da previsão genérica do art. 116 da IN RFB nº 971/2009¹⁷), do art. 7º da recente [Instrução Normativa RFB nº 2021, de 16 de abril de 2021](#), que trouxe novo regramento dispensado às contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor da remuneração da mão de obra utilizada na construção civil e revogou o antigo *locus* normativo desses conceitos (art. 322, XXVII, “a” e “b”, da IN RFB nº 971/2009):

"III - contrato de empreitada total, o que é celebrado entre o proprietário do imóvel, o dono da obra, o incorporador ou o condômino de que tratam os incisos IV e V do art. 8º e uma empresa exclusivamente construtora, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização de obra de construção civil, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

IV - contrato de empreitada parcial, o que é celebrado entre o responsável pela obra e uma empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;" (g. n.)

37. Ora, não custa relembrar que, na espécie, há uma disponibilização, nas dependências de terceiros (municípios convenientes), de operadores e motoristas, que realizam serviços (contínuos - manutenção e melhoramentos nas vias municipais) por um período predeterminado, sem que haja uma predominância do resultado. Não por outra razão, o serviço não se esgota com a conclusão de uma obra (v. g., com a completa pavimentação de determinada via) - o que é da essência da empreitada total ou parcial, conforme conceitos acima -, o fazendo, ao revés, com o fim das horas pactuadas. Aqui, também rememoro que se remunera as horas de disponibilização do maquinário, inexistindo, em relação ao pagamento, medição que se vincule a um resultado unitário (v. g., determinado montante de m² de pavimentação asfáltica) ou à entrega de uma obra asfáltica específica (aspectos típicos das empreitadas).

38. Nesse toar, o principal ponto que deve ser fixado é: o serviço prestado - *que é extraído dos convênios celebrados entre a GOINFRA e os municípios convenientes (e não, efetivamente, do contrato administrativo de "serviços de locação")* - não é a construção desta ou daquela estrada, mas a disponibilização contínua e permanente de prestadores, devidamente equipados, às necessidades da contratante (necessidades, essas, que são pautadas conforme os diferentes convênios interfederativos celebrados).

39. A título de reforço argumentativo, calha trazer a lume, ainda, manifestação da Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, exarada na **Solução de Consulta nº 75/2021**, no sentido de que *"a transferência do poder de direção, seja parcial ou total, não é condição sine qua non para a satisfação do elemento da cessão de mão de obra [...], muito embora a constatação de transferência de comando possa ser usada como elemento indicativo de sua ocorrência"*. Isso porque *"o elemento 'colocação de mão de obra à disposição' se dá pelo estado da mão de obra de permanecer disponível/exigível para o contratante nos termos pactuados"*. Esses apontamentos são perfeitamente aplicáveis à hipótese vertente.

40. Restando evidenciada a cessão de mão de obra na prestação do serviço subjacente ao contrato objeto da presente análise, verifica-se assistir razão à Procuradoria Tributária ao, dissidente da Procuradoria Setorial vinculada à GOINFRA, assentar a imposição da retenção das contribuições previdenciárias quando do adimplemento das medições.

41. A propósito, igualmente correta a constatação da impertinência de se discorrer sobre *"as questões jurídicas relacionadas à locação de veículos conjugados com a oferta do motorista para transporte de passageiros" e à 'locação de veículos conjugados com a oferta do motorista para transporte de cargas, abordadas pelo Parecer n. 298/2022, vez que a Cláusula 07.1, alínea 'f' veda expressamente 'aos motoristas/operadores da contratada dar*

carona, transportar pessoal e ferramentas, principalmente quando a cabine do veículo/máquina comportar apenas local para o condutor” (Parecer PGE/GECT nº 24/2022 - 000030537191).

42. Em outra perspectiva - e em atenção às disposições de caráter consequencialista insculpidas na LINDB pela Lei federal nº 13.655/2018 -, não sobreleva ressaltar que eventual deliberação que afaste esse dever de retenção pode conduzir à responsabilização da autarquia estadual pelos encargos previdenciários devidos, conforme regra do art. 71, § 2º, da Lei 8.666/93. Ou seja: o instituto da retenção garante o adimplemento da exação, evitando ulterior cobrança dos valores em face do responsável tributário (*in casu*, a GOINFRA).

43. Já em relação à contratada, não se antevê prejuízo decorrente do atendimento à exigência do art. 31, *caput*, da Lei federal nº 8.212/91, haja vista que a retenção é uma modalidade de recolhimento compensável/restituível, a inexistir novo ônus tributário, adicional à contribuição ou expansão de base tributária. Nesse diapasão, transcrevo o teor dos §§ 1º e 2º do mencionado art. 31:

”§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados.

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição.”

44. Quanto ao Imposto de Renda, cuja competência tributária é atribuída, na Constituição Federal, à União, inexiste discordância: a sua retenção na fonte é obrigatória, na forma do art. 157, I, da Constituição Federal. Com efeito, sequer é relevante buscar tal exigência no Decreto federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do IR) - *máxime nos termos do art. 716 do referido regulamento*¹⁸ -, eis que, consoante o *leading case* RE 1.293.453/RS (repercussão geral – Tema 1130), “pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, conforme disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal”.

45. E, na esteira do que restou definido na recente orientação referencial aviada no **Despacho nº 614/2022 - GAB** ([000029790462](#)), de lavra desta Casa, que aprovou o substancial **Parecer Jurídico GOINFRA/PR-PROSET-ANS nº 100/2022** ([000027659399](#)), “não é válida norma infraconstitucional que restrinja os casos em que o ente subnacional reterá o IRRF”, razão pela qual “o Estado de Goiás, suas Autarquias e Fundações, devem reter o IR na

fonte em toda contratação de serviço/fornecimento/obra, independente do que disponha norma federal”.

46. Em vista disso, ainda que se tivesse, como objeto contratual, uma obra pública de construção de estradas - *o que se conjectura apenas como exercício retórico* -, a afastar, em primeiro momento, a retenção do Imposto de Renda (*ex vi* do art. 714, § 1º, XVII, do Decreto federal nº 9.580, de 22 de novembro de 2018¹⁹), ter-se-ia, com fulcro apenas no art. 157, I, da CF, a exigência do IRRF.

47. Essa exegese não é novidade nesta Procuradoria-Geral, consoante **Despacho nº 903/2022 - GAB** ([000030800275](#)), que aprovou o **Despacho nº 117/2022 - GOINFRA/PR-PROSET-ANS** ([000030384791](#)), cujo teor transcrevo em parte:

"[...] Historicamente, havia o entendimento da Receita Federal de que o dispositivo [art. 157, I, da CRFB] somente tratava dos pagamentos dos servidores públicos, não abrangendo as sociedades empresárias contratadas pelos entes federativos. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sede de Repercussão Geral (Tema 1130), o seguinte:

Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, conforme disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal.

Trata-se de uma concretização do federalismo vertical (ou de cooperação) na distribuição das receitas tributárias. Diante da ausência de uma restrição expressa no texto constitucional, deve-se interpretar em favor da competência dos subentes (presumption against preemption), com o propósito de evitar que o sistema cooperativo seja contorcido em um modelo unitário - um dos preceitos fundamentais da Constituição da República de 1988) - um federalismo de substância, e não de forma, conforme explicado em BONAVIDES, Paulo. Constituinte e Constituição A democracia, o federalismo e a crise contemporânea: 2. Fortaleza: Universidade de Brasília, 1987. P. 386.

[...] Assim como o estado não pode ser tolhido em sua competência quanto ao IRRF dos servidores, também não pode ser tolhido quanto aos demais rendimentos pagos a qualquer título, conforme a literalidade do art. 157 da CRFB e a respectiva interpretação pelo STF em sede de Repercussão Geral (Tema n. 1.130).

Somado a isso, segundo a CRFB/88, seriam destinados aos Estados o produto do IRRF em relação aos rendimentos pagos por eles "a qualquer título". Dessa forma, no momento em que o Decreto Federal em comento restringiu os rendimentos sobre os quais é possível os entes subnacionais realizarem a retenção, ele feriu a literalidade da

CRFB/88, bem como alterou a definição e o alcance do termo "rendimentos", em afronta ao art. 110 do CTN:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O art. 110 do CTN constitui matéria reservada à Lei Complementar, à luz do art. 146 da CRFB. O seu afastamento, além da inconstitucionalidade material decorrente do ferimento ao federalismo fiscal, também acarretaria inconstitucionalidade formal, diante da reserva de LC.

Desta maneira, tanto pela interpretação da literalidade da CRFB quanto pela análise da norma-matriz de incidência tributária, e, em especial, pela redação do art. 110 do CTN, deve-se preservar a competência estadual para o IRRF das obras.

[...]

Assim sendo, não obstante o STF não ter tratado expressamente sobre obras públicas (matéria que não lhe foi questionada), a coisa julgada material da sua decisão as abrange, operando-se inclusive o respectivo efeito preclusivo. Ademais, ainda que não se compreenda a formação da coisa julgada material em seu sentido clássico, as balizas do instituto são aplicáveis para o exame do alcance do tema de Repercussão Geral.

Em síntese, o Decreto não deve ser utilizado para afastar as obras públicas do IRRF da GOINFRA

[...] Diante do exposto, conclui-se que a GOINFRA deve realizar a retenção do imposto de renda na fonte (IRRF), independente de eventual regulamento federal restringir esta competência para determinados serviços, como o fez o art. 714, §1º, XVII do Decreto 9580/2018. (g.n.)"

48. Delineada a impositividade da retenção na fonte do Imposto de Renda, discurso acerca da retenção do ISSQN, exação cuja competência foi atribuída constitucionalmente aos municípios.

49. E, nesse ponto, me reporto à manifestação da Procuradoria Setorial vinculada à GOINFRA no sentido de que "pode haver sujeição à retenção do ISS, conforme os Códigos Tributários Municipais". Isso porque, o diploma que fixa normas gerais pertinentes ao ISSQN (Lei Complementar nacional nº 116/2003) não trata do dever de retenção, apenas prevendo que (i) "*os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive*

no que se refere à multa e aos acréscimos legais” (art. 6º, *caput*); e, (ii) “os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte” (art. 6º, § 1º).

50. Apenas em caráter exemplificativo, acresço que o Município de Goiânia atribui, no art. 224, § 1º, II, “a”, do [Novo Código Tributário Municipal](#), a “*responsabilidade pela retenção e recolhimento do ISS na condição de substituto tributário*” aos órgãos e entidades da Administração Pública Direta e Indireta, das esferas federal, estadual e municipal (Anexo II, item 22 do CTM) em determinadas situações – que, a toda evidência, seriam pertinentes ao caso concreto na hipótese de o Município de Goiânia ostentar sujeição ativa na relação jurídica tributária.

51. Nesse contexto, será necessária a verificação da legislação do sujeito ativo do ISSQN (municipalidade) para se aquilatar a necessidade de retenção do valor da exação; isso, sem prejuízo de que, na prática (e, portanto, como regra), é comum previsão dessa sorte.

52. Independentemente da exigência de retenção pelo Fisco, importante apontar - *como feito quando da análise da retenção da contribuição previdenciária (item 42)* -, que a retenção da exação é, além de um instrumento destinado a facilitar a atuação da Administração Tributária, uma forma de o responsável tributário se descurar do ônus que lhe é atribuído pelo legislador, de modo que a ausência da retenção pode lhe acarretar consequências econômicas.

53. Ainda no que diz respeito ao ISSQN, são válidas as seguintes ressalvas feitas pela Procuradoria Tributária: (i) “*a locação de bem móvel com o fornecimento de mão de obra é considerada prestação de serviço*”, consoante sedimentada jurisprudência pátria²⁰; e, (ii), na esteira do *distinguished* realizado no ARE 1.230.163, é legítima a incidência de ISSQN sobre o valor total do contrato quando “*quando não exsurge com clareza a segmentação da locação de móvel em relação à prestação de serviços, seja quanto ao objeto do contrato, seja quanto à contrapartida financeira nele prevista*”; situação que, ao que tudo indica, é aplicável, in casu, ante a remuneração da contratada se pautar, unicamente e de forma genérica, no número de horas de disponibilização do maquinário (horas/máquinas).

54. Em tempo - e considerando que também se questiona quais tributos estão sujeitos à retenção -, impõe salientar que, malgrado a [Lei federal nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), preveja, no seu art. 33, a possibilidade de atribuição aos estados da responsabilidade pela retenção na fonte da CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP, é necessária a celebração de convênio, com esse objeto, ao mister. *In verbis*:

“Art. 33. A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, poderá celebrar convênios com os Estados, Distrito Federal e Municípios, para estabelecer a responsabilidade pela retenção na fonte da CSLL, da COFINS e da contribuição para o

PIS/PASEP, mediante a aplicação das alíquotas previstas no art. 31, nos pagamentos efetuados por órgãos, autarquias e fundações dessas administrações públicas às pessoas jurídicas de direito privado, pelo fornecimento de bens ou pela prestação de serviços em geral."

55. Diante da ausência de convênio de tal sorte no âmbito do Estado de Goiás, é indevida a retenção das contribuições sociais CSLL, PIS/PASEP e COFINS. Não por outra razão, os tributos que devem ser observados para fins de retenção na fonte são apenas aqueles tratados nas linhas anteriores (INSS, IR e ISSQN).

56. *Ad cautelam*, consigno que eventuais minúcias relativas à retenção de tributos na fonte quando da contratação de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional extrapola os limites da presente análise. Em que pesem as especificidades relativas ao SIMPLES - *sobretudo em relação à retenção do IR e INSS* -, fato é que a contratada **São Bento Engenharia Ltda.** não está sujeita a esse regime especial de tributação – *o que, igualmente, se espera em relação aos demais contratos que decorrem do mesmo pregão, haja vista o seu vultoso porte.*

57. Em relação à emissão das notas fiscais, sem embargo da possibilidade, *prima facie*, de destaque (ou emissão apartada) do valor referente à locação do maquinário e da cessão de mão de obra, como bem apontado no **Parecer PGE/GECT nº 24/2022 (000030537191)**²¹, relevante ponderar (como feito no item 53 deste despacho) que, caso este inviabilizada tal segmentação, a gerar uma indissociabilidade da locação e da prestação dos serviços, ter-se-á a retenção sobre a integralidade da operação, tornando irrelevante a emissão apartada de notas fiscais. Noutras palavras: “*nas relações jurídicas complexas, a não incidência do ISS pressupõe a clara dissociação entre a locação de bens móveis e a prestação de serviço*” (STF. ARE 1.249.080 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 27/04/2020).

58. A toda evidência, no contrato administrativo em testilha, inexiste previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada às municipalidades convenientes, porquanto o cálculo das medições se dá, tão somente, por intermédio da métrica “horas/máquina”, a inviabilizar uma discriminação estanque das diferentes nuances do contrato. Outro não é o entendimento da jurisprudência pátria:

[...] A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra

disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional”
(STF. Rcl 14290 AgR, Relator (a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-118 DIVULG 18-06-2014 PUBLIC 20-06-2014 RTJ VOL-00238-01 PP-00088) (g. n.)

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DECLARATÓRIA C/C ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL - ISSQN - TUTELA DE URGÊNCIA -LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MÃO DE OBRA - CONTRATOS DISTINTOS - RELAÇÕES JURÍDICAS SEGMENTADAS - NÃO INCIDÊNCIA SOBRE DO TRIBUTO SOBRE A LOCAÇÃO - INCIDÊNCIA DE ISSQN SOBRE A PRESTAÇAÕ DE SERVIÇOS. - O ISSQN tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003 - É inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis - Havendo nítida segmentação da prestação do serviço e da locação de bem móvel, com previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada, aplicar-se-á o enunciado vinculante nº 31 - Se se tratar de relação contratual complexa, afasta-se o enunciado vinculante 31, havendo incidência do ISSQN sobre a operação complexa. (TJ-MG - AI: 10000191014414001 MG, Relator: Renato Dresch, Data de Julgamento: 30/01/2020, Câmaras Cíveis / 4ª CÂMARA CÍVEL, Data de Publicação: 31/01/2020) (g. n.)”

59. No que tange à classificação da contratada no CNAE, matéria tratada apenas na orientação exarada pela Gerência do Contencioso Tributário (000030537191), me reporto (mediante fundamentação “*per relationem*”) aos argumentos lá expendidos:

“22. E por fim, no que se refere ao quesito aqui identificado como “a)”, tem-se que CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas é um código utilizado para padronizar as atividades comerciais desenvolvidas por uma determinada empresa. Portanto, os códigos CNAE selecionados para um estabelecimento produtivo (matriz ou filial) no CNPJ devem refletir somente as atividades que efetivamente serão exercidas neste estabelecimento e estarem compatíveis com o Objeto Social constante do respectivo ato registrado no Órgão de Registro.

23. Em consulta ao Cadastro Nacional Da Pessoa Jurídica da empresa contratada, identifica-se que não consta relacionado entre suas atividades econômicas secundárias, a descrição do serviço ora contratado que pode ser resumido a “locação de equipamentos com condutor para manutenção de rodovias”. Não obstante a empresa possua cadastrado o CNAE “77.32-2-01”, este não pode ser utilizado, por tratar-se de “Aluguel de máquinas e equipamentos para construção sem operador”.

24. Deste modo, há de convir que é obrigação da empresa contratada providenciar a alteração do cadastro na Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE junto aos órgãos públicos para se adequar aos termos do contrato.”

61. Como último apontamento, pertinente tecer a ressalva consignada no **Parecer Jurídico JGOINFRA/PR-PROSET-ANS nº 298/2022** ([000029775912](#)): "as consultas inerentes ao cotidiano da GOINFRA que não envolvem a interpretação jurídica, mas possuem característica procedural ou contábil, devem ser preferencialmente direcionadas aos respectivos setores da autarquia e à SRFB, com o propósito de alinhar o entendimento público, em razão da sua expertise sobre o tema".

62. Ante o exposto, **aprovo o Parecer PGE/GECT nº 24/2022** ([000030537191](#)), confeccionado pela Gerência do Contencioso Tributário e aprovado pela Chefia da Procuradoria Tributária (**Despacho nº 76/2022 - PGE/ PTR -** [000030981737](#)), bem como **aprovo parcialmente o Parecer Jurídico GOINFRA/PR-PROSETANS nº 298/2022** ([000029775912](#)), da Procuradoria Setorial da GOINFRA, **com os acréscimos e ressalvas ora pontuados**, dando solução à consulta formulada nos autos, da seguinte forma:

- (i) ainda que o **Contrato nº 184/2021** (000028478697) preveja, como objeto, um "serviço de locação", análise mais acurada do negócio jurídico - *que perpassa pelos convênios celebrados entre a GOINFRA e as municipalidades* - desvela a contratação da prestação de um serviço (*facere*);
- (ii) a despeito de previsão contratual acerca do *"regime de execução de empreitada por preço global"*, o serviço é executado mediante cessão de mão de obra, a atrair o dever, erigido no art. 31 da Lei nº 8.212/91, de retenção da contribuição previdenciária;
- (iii) é devida a retenção do Imposto de Renda, cujo produto pertence ao Estado de Goiás, por expressa previsão do art. 157, I, da Constituição Federal (tema 1130 do STF);
- (iv) por não se tratar de uma simples locação de bens móveis, é possível que haja, nos termos da legislação de cada município que ostente a sujeição ativa do ISSQN, o dever de retenção do valor da exação (a exemplo do que ocorre no Município de Goiânia), o que deverá ser objeto de investigação/ acertamento pela GOINFRA;
- (v) não há que se falar em retenção dos tributos CSLL, COFINS e PIS/PASEP, ante a ausência de convênio celebrado nos termos do art. 33 da Lei federal nº 10.833/2003;
- (vi) em que pese seja possível, *em tese*, o destaque de valores ou a emissão apartada de notas fiscais, caso reste inviabilizada a segmentação dos valores relativos à locação do maquinário e dos serviços (o que restou característico na forma de composição do preço erigida no **Contrato nº 184/2021** - métrica '*horas/máquina*'), a retenção incidirá sobre a integralidade da operação, tornando irrelevante a emissão apartada de notas fiscais;

(vii) é obrigação da pessoa jurídica contratada a adequação do cadastro CNAE aos termos do contrato; e,

(viii) as consultas inerentes ao cotidiano da GOINFRA que possuam característica procedural ou contábil devem ser, preferencialmente, direcionadas aos setores responsáveis por tais matérias e à Receita Federal do Brasil.

63. Determino o retorno do caderno processual à **GOINFRA, via Procuradoria Setorial**, para os devidos fins, bem como à **Procuradoria Tributária**, para fins de ciência. Ao ensejo, dê-se ciência da presente orientação referencial (acompanhada dos pareceres objeto de aprovação) aos Procuradores do Estado lotados nas **Procuradorias Regionais e Setoriais da Administração direta e indireta** e, por fim, ao **CEJUR - este para os fins do art. 6º, § 2º, da Portaria nº 127/2018 - GAB**. Doravante, os Procuradores-Chefes de Procuradorias Setoriais deverão, diretamente, orientar administrativamente a matéria em feitos semelhantes, perfilhando as diretrizes desta orientação referencial, forte no art. 2º da Portaria nº 170-GAB/2020-PGE.

JULIANA PEREIRA DINIZ PRUDENTE

Procuradora-Geral do Estado

1. "Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) 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 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei." 2. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. 3. Excerto do voto vencedor proferido no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446.003-3/PR, um dos precedentes representativos de controvérsia que culminaram na edição da Súmula Vinculante nº 31. 4. "A AGÊNCIA GOIANA DE INFRAESTRUTURA E TRANSPORTES – GOINFRA, por intermédio de seu Pregoeiro e Equipe de Apoio designados pela Portaria nº 337/2021, torna público, para conhecimento dos interessados, que realizará licitação na modalidade Pregão (Eletrônico), em sessão pública eletrônica, a partir das 14:00 horas do dia 05 de novembro de 2021, através do site www.comprasnet.go.gov.br, destinado à CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E DE VEÍCULOS, COM O FORNECIMENTO DE OPERADORES, MOTORISTAS, MANUTENÇÃO E COMBUSTÍVEL, A SEREM DISPONIBILIZADOS AOS MUNICÍPIOS POR MEIO DE CONVÊNIO ENTRE AQUELES ENTES E A AGÊNCIA GOIANA DE INFRAESTRUTURA E TRANSPORTES, sob o regime de execução de empreitada por preço unitário, do tipo menor preço, relativo ao Processo nº 202100036011268, nos termos do Decreto Estadual nº 9.666 de 21 de maio de 2020, da Lei Estadual nº 17.928 de 27 de dezembro de 2012, Decreto Federal nº 10.024/2019 e, subsidiariamente, pela Lei Federal nº 8.666 de 21 de junho de 1993, Lei Federal nº 10.520 de 17 de julho de 2002, Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 e demais normas vigentes à matéria. O Edital e seus anexos encontram-se disponíveis no endereço Av. Gov. José Ludovico de Almeida, nº 20, Conjunto Caiçara (BR-153, Km 3,5) CEP 74.775-013, Goiânia – GO, Fone: (62)3265-4054 ou nos sites www.comprasnet.go.gov.br e www.goinfra.go.gov.br." (g. n.) 5. Nohara, Irene Patrícia.

Direito Administrativo; 11^a ed., São Paulo: Gen Altas, 2022. 6. Farias, Cristiano Chaves de. Curso de direito civil: contratos – teoria geral e contratos em espécie / Cristiano Chaves de Farias; Nelson Rosenvald. – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2015 7. Farias, Cristiano Chaves de. Curso de direito civil: contratos – teoria geral e contratos em espécie / Cristiano Chaves de Farias; Nelson Rosenvald. – 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2015 8. Com efeito, como bem aduz Rafael Oliveira, “existem [...] determinadas situações de difícil distinção entre obra e serviço de engenharia, especialmente pela insuficiência das definições constantes da legislação. A reforma de um imóvel, por exemplo que envolve demolição, seria uma obra ou serviço? Não há resposta definitiva, uma vez que o art. 6º, I, da Lei 8.666/1993, na definição de “obra”, utiliza o vocábulo ‘reforma’ e, em seguida, na definição de ‘serviço’ constante do art. 6, II, da Lei 8.666/1993, menciona a expressão demolição” (Licitações e Contratos Administrativos - Teoria e Prática; 10^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. 9. Heinen, Juliano. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos; ed. Juspodivm. Salvador, 2021. 10. Heinen, Juliano. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos; ed. Juspodivm. Salvador, 2021. 11. § 2º A Administração Pública responde solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. 12. No conceito de “empresa” incluem-se os “órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundamental”, ex vi do art. 15, I, da Lei 8.212/91. 13. "PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ART. 31, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. NOVA SISTEMÁTICA DE ARRECADAÇÃO MAIS COMPLEXA, SEM AFETAÇÃO DAS BASES LEGAIS DA ENTIDADE TRIBUTÁRIA MATERIAL DA EXAÇÃO. 1. A retenção de contribuição previdenciária determinada pela Lei 9.711/98 não configura nova exação e sim técnica arrecadatória via substituição tributária, sem que, com isso, resulte aumento da carga tributária. 2. A Lei nº 9.711/98, que alterou o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, não criou nova contribuição sobre o faturamento, tampouco alterou a alíquota ou a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento. 3. A determinação do mencionado artigo configura apenas uma nova sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária, tornando as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela forma de substituição tributária. Nesse sentido, o procedimento a ser adotado não viola qualquer disposição legal [...] 5. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (STJ - REsp: 1036375 SP 2008/0046588-3, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 11/03/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: 20090330 --> DJe 30/03/2009)" (g. n.) 14. Outro não é o entendimento da RFB, conforme Solução de Consulta nº 14 de outubro de 2013: "CONSTRUÇÃO CIVIL. OBRA. ÓRGÃO PÚBLICO. EMPREITADA TOTAL. RETENÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA. A contratação, por órgão público, de obra de construção civil sob regime de empreitada por preço unitário constitui-se em empreitada total, o que implica dizer da inexistência da responsabilidade solidária do contratante e da não retenção previdenciária de que tratam os artigos 31 da [Lei nº 8.212](#), de 1991, e 7º, parágrafo 6º da [Lei nº 12.546](#), de 2011." 15. ORIENTAÇÃO DA CONSULTORIA - 710/173/JUL/2008 – Responsabilidade pelas contribuições previdenciárias decorrentes da execução de contrato de obra. 16. Novamente, a complexidade do tema é agravada por uma dissonância conceitual: a instrução normativa trata de um “contrato de empreitada”, enquanto as leis que regem os contratos administrativo tratam a empreitada não como uma espécie de contrato, mas como um regime de execução (contrata-se, p. ex., uma obra pública, que é executada mediante empreitada). A despeito dessa confusão normativa, fato é que as características que compõem a empreitada, essenciais ao cerne do objeto desta orientação, são as mesmas, independentemente da forma como os conceitos foram elaborados. 17. "Art. 116. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido, observado o inciso VI do art. 149 quanto à empreitada

realizada nas dependências da contratada." 18. "Art. 716. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de um por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços de limpeza, conservação, segurança, vigilância e pela locação de mão de obra (Decreto-Lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988, art. 3º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 55)." 19. "Art. 714. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracteradamente de natureza profissional. § 1º Os serviços a seguir indicados são abrangidos pelo disposto neste artigo: [...] XVII - engenharia, exceto construção de estradas, pontes, prédios e obras assemelhadas;" 20. Nesse sentido: "APELAÇÕES CÍVEIS E REEXAME NECESSÁRIO. TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ISS. LOCAÇÃO DE GUINDASTES E "MUNCKS" COM FORNECIMENTO DE OPERADOR DE MAQUINÁRIO. SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA. AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA APENAS SOBRE A LOCAÇÃO. RECURSO DA AUTORA [...] (2). ALEGAÇÃO DE HIGIDEZ DO LANÇAMENTO FISCAL. PERTINÊNCIA. IMPOSTO LANÇADO SOBRE A TOTALIDADE DAS OPERAÇÕES. VALIDADE. SÚMULA VINCULANTE Nº 31 QUE AFASTA A INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. APLICAÇÃO, NOS CONTRATOS MISTOS, QUE DEPENDE DA CLARA SEGMENTAÇÃO ENTRE A LOCAÇÃO E O SERVIÇO DE FORNECIMENTO DA MÃO DE OBRA. ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES NA HIPÓTESE. [...]

Observada a ausência de segmentação entre a locação de bens móveis e o fornecimento de mão de obra, não se aplica a Súmula Vinculante nº 31 na hipótese, razão pela qual é de se manter o lançamento fiscal realizado sobre a integralidade das operações.d) Reconhecida a validade do lançamento tributário, com a improcedência dos pedidos iniciais, ficam prejudicadas a alegação de decisão "extra petita" quanto à condenação à repetição de indébito e a análise da remessa necessária. [...]" (TJ-PR - REEX: 00413217320198160019 Ponta Grossa 0041321-73.2019.8.16.0019 (Acórdão), Relator: Rogério Luis Nielsen Kanayama, Data de Julgamento: 16/08/2021, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: 17/08/2021) (g. n.) 21. "[...]

Na sequência, sobre o questionamento "d) quanto as notas fiscais se pode ser realizada duas notas ou se é obrigatório ser realizado em apenas uma única nota fiscal." ousou discordar do Parecer 298/2022 de que "Não é recomendável a emissão de duas faturas para destacar o material locado do serviço prestado", pois nos termos da jurisprudência colacionada acima, a Súmula Vinculante 31, assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) nas operações de locação de bens móveis. Portanto, a fonte pagadora deverá desmembrar qual o valor do contrato refere-se ao valor da locação das máquinas, e qual o valor refere-se a concessão de mão-de-obra, e assim fazer a retenção dos tributos, podendo emitir apenas um nota discriminando cada valor, ou duas nota uma para cada objeto do contrato".

GABINETE DA PROCURADORA-GERAL DO ESTADO

Este é um documento de consulta e não substitui a versão oficial.