

# A Retenção Previdenciária do Art. 31 da Lei nº 8.212/91 e a Liquidação da Despesa Pública (Lei nº 4.320/64)

GUSTAVO DA GAMA VITAL DE OLIVEIRA

*Professor Adjunto de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ); Doutor e Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ); Procurador do Município do Rio de Janeiro; Advogado; Diretor da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT).*

RESUMO: O artigo sustenta que para os entes públicos sujeitos às normas de liquidação da despesa pública previstas na Lei nº 4.320/64, a constitucionalidade do art. 31 da Lei nº 8.212/91 somente será reconhecida caso seja adotada a tese de que o prazo para recolhimento da retenção é o dia 20 do mês seguinte ao do efetivo pagamento da nota fiscal pelo ente público, e não o dia 20 do mês subsequente ao da simples emissão da nota fiscal, visto que somente por ocasião do pagamento o ente público terá certeza acerca do exato valor que deverá ser pago à empresa cedente da mão de obra.

PALAVRAS-CHAVE: Liquidação de Despesa Pública. Retenção Previdenciária.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 As Normas Gerais de Direito Financeiro da Lei nº 4.320/64 e a Liquidação da Despesa Pública. 3 Conclusão. Referências.

## 1 Introdução

O art. 31 da Lei nº 8.212/91 (conforme redação da Lei nº 11.933/09) estabelece para a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, o dever de efetuar a retenção de 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 até o dia 20 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.

Cuida-se de hipótese de responsabilização de terceiros pela obrigação tributária, que encontra fundamento na regra constante do art. 128 do Código Tributário Nacional. Da leitura do mencionado dispositivo legal conclui-se que a atribuição de responsabilidade tributária somente pode se dar em relação à pessoa “vinculada ao fato gerador”.

É preciso observar, contudo, que em se tratando de ente da Administração Pública sujeito às normas gerais de direito financeiro previstas na Lei nº 4.320/64 (especialmente aquelas relacionadas ao processo de liquidação da despesa pública), não se pode considerar que o ente estaria “vinculado ao fato gerador” pela simples emissão da nota fiscal pelo cedente, visto que tal evento constitui ato unilateral da empresa cedente.

Nesta linha, a “vinculação ao fato gerador” só ocorreria no momento em que o tomador reconhece de forma inequívoca que o valor previsto na nota fiscal é devido ao cedente, o que somente ocorre quando *terminada a liquidação da despesa pública e efetuado o pagamento da despesa, nos termos da Lei nº 4.320/64*.

Em outros termos, a simples emissão da nota fiscal pelo cedente não pode de forma alguma gerar para o ente público o dever de pagar o valor declarado pelo cedente, visto que ao longo do processo de liquidação tal valor pode ser diminuído ou mesmo sequer ser pago qualquer valor, caso seja aferido que o serviço não foi prestado.

Assim sendo, considerando que a regra do art. 31 da Lei nº 8.212/91 deve ser interpretada em harmonia com art. 128 do Código Tributário Nacional, bem como com a regra do art. 146, inciso III, *b*, da Constituição da República, a única interpretação que pode resguardar a constitucionalidade do dispositivo é aquela segundo a qual o prazo de recolhimento da retenção, em se tratando de entes públicos, deve ser o dia 20 do mês seguinte ao do efetivo pagamento da fatura pelo ente público e não o dia 20 do mês subsequente ao da mera emissão da nota fiscal, conforme será demonstrado a seguir.

## 2 As Normas Gerais de Direito Financeiro da Lei nº 4.320/64 e a Liquidação da Despesa Pública

A Lei nº 4.320/64 estabelece normas gerais de direito financeiro dirigidas à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. Em relação ao capítulo da despesa pública, a mencionada Lei claramente estabelece que esta será realizada mediante três fases: empenho, liquidação e pagamento.

Dispõem os arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/64 acerca da liquidação da despesa pública:

“Art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

§ 1º Essa verificação tem por fim apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar; (*Vide* Medida Provisória nº 581, de 2012)

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

§ 2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I – o contrato, ajuste ou acôrdo respectivo;

II – a nota de empenho;

III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.”

As normas gerais de direito financeiro elencadas pela Lei nº 4.320/64 foram recepcionadas pela nova ordem constitucional com *status* de lei complementar, por força do disposto no art. 165, § 9º, da CF. Neste sentido, cumpre destacar a lição de J. Teixeira Machado Junior e Heraldo da Costa Reis:

“Assim, pois, enquanto a Lei Complementar acima mencionada não for aprovada, as normas desta lei continuam em pleno vigor, não podendo ser modificadas a não ser por lei de igual hierarquia (...).”<sup>1</sup>

O Supremo Tribunal Federal também já teve a oportunidade de afirmar que a Lei nº 4.320/64 desfruta do *status* de lei complementar ao dispor sobre normas gerais de direito financeiro:

“(…) 1. A exigência de prévia lei complementar estabelecendo condições gerais para a instituição de fundos, como exige o art. 165, § 9º, II, da Constituição, está suprida pela Lei nº 4.320, de 17.03.64, recepcionada pela Constituição com *status* de lei complementar; embora a Constituição não se refira aos fundos especiais, estão eles disciplinados nos arts. 71 a 74 desta Lei, que se aplica à espécie: (...)” (ADI 1.726 MC, Tribunal Pleno, j. 16.09.98)

---

1 MACHADO Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. IBAM, 2002/2003. p. 14.

É cediço que o processo de liquidação de notas fiscais de prestação de serviço no âmbito de uma pessoa de direito público é composto por uma série de exigências absolutamente necessárias para o melhor controle dos recursos públicos. Tais exigências, todavia, implicam em uma demanda de tempo incapaz de fazer frente ao exíguo prazo estabelecido pela legislação previdenciária.

A importância da liquidação da despesa para a higidez das contas públicas é reconhecida pela doutrina especializada. Neste sentido, novamente recorreremos às lições de J. Teixeira Machado Junior e Heraldo da Costa Reis:

“Já mencionamos este artigo ao comentar o de número 58. Sua presença na lei se tornou absolutamente necessária dada a extensão atribuída ao conceito de empenho. A liquidação da despesa, de que trataremos logo a seguir, ao comentarmos o art. 63, é que permite à Administração reconhecer a dívida como líquida e certa, nascendo, portanto, a partir dela a obrigação de pagamento, desde que as cláusulas contratadas tenham sido cumpridas.

(...)

Trata-se de verificar o direito do credor ao pagamento, isto é, verificar se o implemento de condição foi cumprido. Isto se faz com base em títulos e documentos. Muito bem, mas há um ponto central a considerar: é a verificação objetiva do cumprimento contratual. O documento é apenas o aspecto formal da processualística. A fase de liquidação deve comportar a verificação *in loco* do cumprimento da obrigação por parte do contratante. Foi a obra, por exemplo, construída dentro das especificações contratadas? Foi o material entregue dentro das especificações estabelecidas no edital de concorrência ou de outra forma de licitação? Foi o serviço executado dentro das especificações? O móvel entregue corresponde ao pedido? E assim por diante. Trata-se de uma espécie de auditoria de obras e serviços, a fim de evitar obras e serviços fantasmas. Este aspecto da liquidação é da mais transcendente importância no caso das subvenções, exatamente para evitar o pagamento de subvenções e auxílios a entidades inexistentes. O documento de liquidação, portanto, deve refletir uma realidade objetiva.

(...)

O simples fato de o orçamento autorizar despesas, ou seja, a utilização de recursos ou insumos alocados aos vários projetos e atividades, não implica realizações sem obediência às prioridades estabelecidas. *A finalidade precípua da liquidação da despesa, pois, é esta em que a origem e o objetivo do gasto devem ser verificados com muito rigor.*”<sup>2</sup> (grifo nosso)

2 MACHADO Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. IBAM, 2002/2003. p. 148/150.

O Tribunal de Contas da União também já teve oportunidade de ressaltar a importância do processo de liquidação da despesa:

“A liquidação da despesa não é mera formalidade, mas ato destinado a avaliar se as cláusulas contratuais foram cumpridas, gerando, assim, a obrigação de pagamento para a Administração. Compete ao gestor impedir a liquidação das despesas com base em notas fiscais inidôneas, cuja emissão não tenha sido autorizada pelo fisco.”<sup>3</sup>

O Superior Tribunal de Justiça possui precedente em que firmou a tese de que somente após a regular liquidação da despesa pública é possível cogitar da exigência de pagamento da despesa pública:

“PROCESSUAL CIVIL, ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO INEXISTENTE. FORNECIMENTO DE BENS PARA A ADMINISTRAÇÃO. INADIMPLÊNCIA. AÇÃO DE COBRANÇA. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. TERMO INICIAL.

(...)

4. A despesa pública deve ser sempre antecedida de empenho (art. 60 da Lei nº 4.320/64), que é o ato contábil-financeiro pelo qual se destaca uma parcela ou a totalidade da disponibilidade orçamentária para atender à despesa que se pretende realizar.

5. Após o empenho, a Administração firma o contrato de aquisição de serviço ou de fornecimento de bens.

6. O empenho, por si, não cria obrigação de pagamento. O Estado não pode pagar por serviço não prestado ou por mercadoria não entregue apenas porque houve empenho da despesa.

7. Por outro lado, impossível iniciar o prazo prescricional de cobrança a partir do empenho, pela simples razão de que o contrato ainda não foi adimplido. O credor não tem pretensão de receber por despesa a ser realizada, o que demonstra a inexistência de *actio nata*.

8. Ao cumprir o contrato (*entrega da mercadoria ou prestação do serviço*), o servidor responsável atesta a correta realização da despesa e procede à liquidação, prevista no art. 63 da Lei nº 4.320/64. Em princípio, a partir da liquidação, o interessado pode exigir o pagamento na forma do contrato firmado.

---

3 TCU, Acórdão 2.131/2014, 1ª Câmara, Rel. Min. José Múcio Monteiro. Boletim de Jurisprudência, 38, sessões de 20 e 21 de maio de 2014.

9. Caso a Administração não pague o débito no vencimento contratado, surge o direito à cobrança e, portanto, o termo inicial do prazo prescricional, conforme o princípio da *actio nata*.

10. Incontroverso que a entrega das mercadorias e a emissão da nota fiscal deram-se no período quinquenal anterior à propositura da ação de cobrança.

11. Recurso especial não provido.” (REsp 1.022.818/RR, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 26.05.09, DJe 21.08.09) (grifado)

O Supremo Tribunal Federal possui precedente afirmando que a mera existência de documentos de empenho de despesa pública, desacompanhados da prova de sua regular liquidação, não constituem documentos hábeis para a comprovação de pagamentos pelo órgão público:

“AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. COBRANÇA DE VALORES DECORRENTES DA CESSÃO DE SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS AO ESTADO DO CEARÁ, COM ÔNUS PARA O CESSIONÁRIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS.

1. O Estado do Ceará não comprovou terem sido os pagamentos efetuados à União referentes aos valores cobrados em decorrência da cessão dos servidores federais àquele ente federativo. A ausência de informações sobre o débito que estaria sendo quitado pelo Estado, agregada à divergência entre o valor transferido e o cobrado pela União, impede seja reconhecida a plena quitação da dívida. 2. *Notas de empenho de despesa, quando desacompanhadas da comprovação de sua liquidação, não são documentos hábeis para demonstrar ter havido efetivo pagamento da dívida.* 3. Ação julgada procedente.” (ACO 534, Relª Minª Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe-070, Divulg 17.04.08, Public 18.04.08) (grifado)

Com efeito, como esclarece Caldas Furtado, é por ocasião da liquidação da despesa que é feito o registro na contabilidade da entidade pública a ocorrência do fato gerador da despesa, ocasião em que se deve fazer a apropriação da despesa, de acordo com o regime contábil da competência (art. 50, II, da LC nº 101/00)<sup>4</sup>.

Nessa linha de raciocínio, imaginando-se que uma nota fiscal tenha sido emitida no dia 30 do mês de outubro, pela regra literal do art. 31 da Lei nº 8.212/91, o prazo fatal para recolhimento do valor retido seria o dia 20 do mês de novembro. Destarte, o ente público disporia de poucos dias para, atendendo aos parâmetros imperativos impostos pela Lei nº 4.320/64, proceder

4 FURTADO, J. R. Caldas. *Direito financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2014. p. 221.

à liquidação da despesa e efetuar a retenção exigida calculada em relação ao exato valor que foi pago ao contratante.

Em outros termos: em diversas situações práticas, o cumprimento do prazo previsto no art. 31 da Lei nº 8.212/91 pelo ente público somente seria possível se o mesmo desprezasse todas as cautelas absolutamente necessárias para a tutela das finanças públicas, contidas na legislação de direito financeiro, o que verdadeiramente não pode ocorrer.

Logo, é forçoso reconhecer que a única interpretação que poderia manter a constitucionalidade do art. 31 da Lei nº 8.212/91 (no tocante à sua aplicação aos entes públicos) é aquela segundo a qual o prazo de recolhimento da retenção deve ser o dia 20 do mês seguinte ao do efetivo pagamento da nota fiscal pelo ente público, e não o dia 20 do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal.

Quando muito, caso não fosse adotado tal critério, poder-se-ia, de forma subsidiária, reconhecer que o prazo para o recolhimento da retenção seria o dia 20 do mês seguinte ao do término, pelo menos, do processo de liquidação da despesa pública.

Desta forma, ainda que o art. 31 da Lei nº 8.212/91 possa ser considerado, em tese, constitucional, a sua incidência sem os temperamentos indicados acima para os entes públicos sujeitos à disciplina da Lei nº 4.320/64 constitui hipótese de aplicação inconstitucional, no caso concreto, do enunciado normativo.

Trata-se de situação reconhecida como plenamente possível pela doutrina constitucional. Nessa linha, Ana Paula de Barcellos aponta a ADI 223/DF como exemplo de reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal da possibilidade mencionada:

“Por fim, haverá uma terceira forma de lidar com o problema das regras que produzem resultados injustos. Trata-se da *declaração de inconstitucionalidade na norma produzida pela incidência da regra sobre uma determinada situação específica*. (...)”

É possível cogitar de situações em que um enunciado normativo, válido em tese e na maior parte de suas incidências, ao ser confrontado com determinadas circunstâncias concretas, produz uma norma inconstitucional. Lembre-se que, em função da complexidade dos efeitos que pretendam produzir e/ou da multiplicidade de circunstâncias de fato sobre as quais incidem, também as regras podem justificar diferentes condutas que, por sua vez, vão dar conteúdo a normas diversas. Cada uma dessas normas opera em um ambiente fático próprio e poderá ser confrontada com um conjunto

específico de outras incidências normativas, justificadas por enunciados diversos. Por isso, não é de se estranhar que determinadas normas possam ser inconstitucionais em função desse seu contexto particular, a despeito da validade geral do enunciado do qual derivam. (...)

A possibilidade que se acaba de identificar já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 223, descrita acima, na qual se discutia a validade de disposições que proibiam a concessão de medidas liminares e antecipações de tutela em face da Fazenda Pública. A ação direta foi julgada improcedente, como referido, já que, em tese, a restrição à concessão de providências de urgência não era inconstitucional. Admitiu-se, porém, que em circunstâncias específicas a incidência daqueles dispositivos poderia gerar normas inconstitucionais.”<sup>5</sup> (grifo no original)

De fato, a decisão do STF na ADI 223/DF, ao considerar constitucional em tese a vedação de concessão de liminares em face da Fazenda Pública, com a ressalva de que tal pronunciamento não impediria que o juiz do caso concreto de conceder a liminar, se em determinadas circunstâncias não fosse razoável a aplicação da norma, evidenciou a possibilidade de que “uma norma pode ser constitucional em tese e inconstitucional em concreto, à vista das circunstâncias de fato sobre as quais deverá incidir”<sup>6</sup>.

Assim, é preciso realizar um exercício de interpretação conforme à Constituição da regra do art. 31 da Lei nº 8.212/91 (considerando a norma do art. 165, § 9º, II, da CF c/c a Lei nº 4.320/64), para afirmar que em relação aos entes públicos o prazo de recolhimento da retenção deve ser o dia 20 do mês seguinte ao do efetivo pagamento da nota fiscal pelo ente público, e não o dia 20 do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal.

Por fim, cabe destacar que a Instrução Normativa nº 971/09 da Receita Federal do Brasil, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social, no capítulo referente à retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, não estabeleceu regra de recolhimento especial da retenção quando o agente se tratar de entidade pública sujeita a Lei nº 4.320/64.

### 3 Conclusão

Em relação aos entes públicos sujeitos às normas de liquidação da despesa pública previstas na Lei nº 4.320/64, a constitucionalidade do art. 31 da

5 BARCELLOS, Ana Paula. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 231-232.

6 BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 328-329.

Lei nº 8.212/91 somente pode ser reconhecida caso seja adotada a tese de que o prazo para recolhimento da retenção deve ser o dia 20 do mês seguinte ao do efetivo pagamento da nota fiscal pelo ente público, e não o dia 20 do mês subsequente ao da simples emissão da nota fiscal, ou, ao menos, reconhecer que o prazo para o recolhimento da retenção será o dia 20 do mês seguinte ao do término do processo de liquidação da despesa pública, ocasião em que o ente público terá certeza acerca do exato valor que deverá ser pago ao cedente.

---

TITLE: Social security withholding of art. 31 of Law no. 8,212/91 and liquidation of government expenditure (Law no. 4,320/64).

ABSTRACT: This article explains that for government bodies subject to the norms of liquidation of government expenditure provided by Law no. 4,320/64, the constitutionality of art. 31 of Law no. 8,212/91 will be only recognized if the term for collection of withholding is the 20<sup>th</sup> of the month following the effective payment of the invoice by the government body, and not the 20<sup>th</sup> of the month subsequent to the issuing of the invoice, since that only after payment the public body will be sure about the exact amount that should be paid to the company providing workforce.

KEYWORDS: Liquidation of Government Expenditure. Social Security Withholding.

---

## Referências

- BARCELLOS, Ana Paula. *Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FURTADO, J. R. Caldas. *Direito financeiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2014.
- MACHADO Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal*. IBAM, 2002/2003.