



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 35078.000252/2006-13
Recurso nº 262.217 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.777 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente MUNICÍPIO DE SÃO LUIS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/11/2001

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8.

Lançamento decorrente de responsabilidade solidária do contratante com o executor de obra de Construção Civil. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Encontra-se atingida pela fluência do prazo decadencial parte das obrigações tributárias relativas aos fatos geradores apurados pela fiscalização.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA.

Nos contratos por empreitada total de construção civil firmados pela Administração Pública, fica esta dispensada tanto da retenção de 11% como da responsabilidade solidária. Na hipótese de a referida contratação ser firmada mediante empreitada parcial ou de o contrato ter por objeto serviços de construção civil, sejam eles prestados por cessão ou por empreitada de mão de obra, ambos contratante e contratados estarão sujeitos, a contar de 1º de fevereiro de 1999, ao regime da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98.

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. CONSTRUÇÃO CIVIL.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, em conformidade com o disposto no Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006.

Liège Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liège Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), André Luís Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Bianca Delgado Pinheiro e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/04/1998 a 30/11/2001

Data da lavratura da NFLD: 23/05/2005.

Data da Ciência da NFLD: 16/01/2006

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela Delegacia da Receita Previdenciária em São Luis/MA que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio da NFLD nº 35.809.652-9, consistente em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração de empregados da empresa construtora / prestadora de serviços de construção civil contratada para a execução de obras de construção civil de propriedade do Município de São Luis - Prefeitura Municipal, devidas em razão da responsabilidade solidária do contratante de obras e serviços de construção civil, em virtude da não comprovação de recolhimento das contribuições sociais por parte da empresa executora dos serviços, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 36/40.

Informa o auditor fiscal notificante que o Município de São Luis — Prefeitura Municipal não comprovou o recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração incluída em notas fiscais de serviço/faturas correspondentes aos serviços executados pela empresa construtora/prestadora de serviços de construção civil CONSTRUTORA AVILA LTDA, identificada pelo CNPJ 02.331.719/0001-30, quer pela não apresentação das Guias de Recolhimento de Contribuições Previdenciárias - GRPS, quer em virtude de as guias apresentadas estarem em desacordo com o disposto na legislação de regência, sujeitando-a ao disposto no caput do Art. 30, IV da Lei 8.212/91.

Este lançamento relativo responsabilidade solidária da empresa contratante em relação à empresa construtora/prestadora dos serviços de construção civil teve seus valores aferidos com base no valor das notas fiscais de serviço emitidas contra a empresa fiscalizada, havendo sido examinados na apuração da base de cálculo as Notas Fiscais de Serviço emitidas pelas empresas construtoras / prestadoras de serviços de construção civil; Contratos de obras /

serviços de construção civil e documentos correlatos; Guias da Previdência Social - GRPS vinculadas a cada obra de construção civil e Processos de Empenho/Ordem de pagamento.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 52/59.

A Seção do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária em São Luis/MA lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 69/80, julgando procedente o lançamento fiscal e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 29/10/2007, conforme Aviso de Recebimento – AR, a fl. 110.

Inconformada com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 116/127, requerendo a extinção do lançamento previdenciário.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 29/10/2007. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 19 de novembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Estando cumpridos os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da

Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Constituição Federal

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urge serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário esposado por esta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à tese segundo a qual, se nos lançamentos de ofício não restar demonstrado e comprovado qualquer recolhimento prévio de contribuições

previdenciárias em favor das rubricas que compõem os levantamentos objeto da Notificação Fiscal, aplicar-se-á o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Nessas hipóteses, apenas mediante a deflagração de procedimento formal de fiscalização, nas dependências do sujeito passivo, tem condições a Administração Tributária de tomar conhecimento da ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias e de apurar a sua matéria tributável.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Sujeitam-se também ao regime referido no art. 173 do CTN os lançamentos tributários decorrentes de responsabilidade solidária, lançados em desfavor não do Contribuinte de Direito, mas em face do responsável solidário, uma vez que, em relação a este, a constituição dos créditos tributários decorrem sempre de lançamento de ofício, jamais de lançamento por homologação, não havendo que se falar em recolhimentos antecipados por parte do responsável solidário, contingências que afastam, peremptoriamente, a incidência do preceito tatuado no §4º do art. 150 do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não,

atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado perante o Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

Tal conclusão é corroborada pelo fato de o próprio Recorrente defender nos autos a improcedência do lançamento, de onde se conclui que ele, em relação às rubricas lançadas, não efetuou qualquer recolhimento prévio das exações ora exigidas.

Nessas circunstâncias, somente pelo desenvolvimento de uma ação fiscal específica nas dependências da empresa em questão é que os fatos geradores objeto do presente lançamento poderiam ter sido apurados, evento que atrai à espécie a incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Cumpra focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espancando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2000 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro

de 2002, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2006, inclusive.

Assim delimitadas as nuances materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência da NFLD em debate realizada aos 16 dias do mês de janeiro de 2006, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2000, inclusive, nos termos do art. 173, I do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício, sendo o período de apuração do crédito tributário ora em constituição de 01/04/1998 a 30/11/2001, não demanda áurea mestria concluir que se encontram finadas pela decadência parte das obrigações tributárias apuradas pela Fiscalização, devendo ser excluídas do presente lançamento aquelas relativas aos fatos geradores ocorridos na competência novembro/2000 e nas competências anteriores a essa, assim como as relativas ao décimo terceiro salário desse mesmo ano.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Em razão do reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro/2000, exclusive, as alegações recursais referentes a fatos jurídicos ocorridos nessas competências não serão igualmente debatidas, em virtude da perda do objeto.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

3.1. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO MUNICÍPIO.

De início, cabe iluminar a relevância do caso concreto para a interpretação das normas jurídicas aplicáveis à espécie sobre a qual ora nos debruçamos. Cumpre realçar que, de há muito, notáveis Juristas já prelecionam que a interpretação jurídica constitui-se atividade intelectual que objetiva fornecer soluções possíveis para as hipóteses fáticas a que se dirige a norma, eis que, somente na aplicação efetiva de enunciados normativos, genéricos e

abstratos por natureza, aos fatos ocorrentes na vida real é que se revela completamente o conteúdo significativo de uma regra legal de conduta.

O instituto da responsabilidade solidária, há muito sedimentado no Direito Civil, vem paulatinamente, desde longa data, se consolidando no âmbito do Direito Previdenciário. O §2º do art. 142 da Consolidação das Leis da Previdência Social, aprovada pelo Decreto nº 77.077/76, reproduzindo integralmente *mutatis mutandis* as normas aviadas no art. 79, §2º da Lei nº 3.807/60 - Lei Orgânica da Previdência Social -, já dispunha que “O proprietário, o dono da obra, ou o condômino de unidade imobiliária, qualquer que seja a forma por que haja contratado a execução de obras de construção, reforma ou acréscimo de imóvel, é solidariamente responsável com o construtor pelo cumprimento das obrigações decorrentes desta Consolidação, ressalvado seu direito regressivo contra o executor ou contraente das obras e admitida a retenção de importâncias a estes devidos para garantia do cumprimento dessas obrigações, até a expedição do “Certificado de Quitação” (artigo 152, item I, letra c)”.

Autores de nomeada, tendo em consideração a ausência de norma específica em relação à contratação de obras públicas, passaram a adotar a conclusão de que tais disposições da legislação previdenciária também aplicar-se-iam à Administração Pública, a qual passou, então, a responder solidariamente com as empresas contratadas prestadoras de serviços de construção civil.

Publicado com o desígnio de consolidar a regulamentação jurídica das licitações e contratos públicos em um único e específico diploma legal, o Decreto-Lei nº 2.300/86 estatuiu formalmente a intransferibilidade, nos contratos públicos, das responsabilidades do contratado para a Administração Pública, afastando assim responsabilidade solidária do Estado em relação aos encargos previdenciários originados das obras públicas por ele contratadas.

Em reforço à norma de exclusão de solidariedade assim erigida, foi publicado o Decreto-Lei nº 2.348/87, acrescentando ao art. 61 do mencionado Decreto-Lei nº 2.300/86 o parágrafo primeiro, o qual estabelecia expressamente que a inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais, não tinha o condão de transferir à Administração Pública a responsabilidade pelo seu pagamento, nem poderia onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações.

Decreto-Lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986.

Art. 61. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais, resultantes da execução do contrato.

§1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos referidos neste artigo, não transfere à Administração Pública a responsabilidade de seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis. (redação dada pelo DL nº 2.348/87)

Hodiernamente, a matéria em realce tem sua disciplina estruturada no art. 30 da Lei nº 8.212/91, cujo inciso VI lhe confere as condições de contorno específicas, sem

introduzir substanciais modificações em relação aos Documentos Legislativos que a precederam, havendo-se que se enaltecer, todavia, a previsão no texto legal de se promover, facultativamente, a retenção, sobre o valor a ser pago ao construtor, dos valores devidos pelo contratante a título de contribuições previdenciárias, como forma eficaz de se exonerar da solidariedade em apreço.

Nessa mesma toada, o art. 31 da citada Lei de Custeio da Seguridade Social também previu a incidência do instituto da solidariedade em tela à contratação de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, aqui também se incluindo, aqueles associados à construção civil.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93)

(...)

*VI - o proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária, **qualquer que seja a forma de contratação da construção, reforma ou acréscimo, são solidários com o construtor, e estes com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social**, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem; (Redação dada pela Lei 9.528/97) (grifos nossos)*

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

Em consequência, a regulamentação das contribuições previdenciárias decorrentes da contratação de obra de engenharia civil passou a ter tratamento dúplice em função do objeto efetivo do contrato, a saber:

- a) Art. 30, VI da Lei nº 8.212/91: Contratação de construção, reforma ou acréscimo;
- b) Art. 31 da Lei nº 8.212/91: Contratação de serviço de construção civil executado mediante cessão de mão de obra.

Não se deve olvidar que, para ambas as situações acima descritas, a lei previa *ab initio* a responsabilidade solidária do contratante com o contratado pelas contribuições previdenciárias referentes ao contrato, a qual, todavia, não se estendia aos contratos da mesma espécie celebrados pela Administração Pública, por força do então vigente Decreto-Lei nº 2.300/86.

Em 22 de junho de 1993, foi publicada a Lei nº 8.666/93, que revogou expressamente o Decreto-Lei nº 2.300/86, mantendo, todavia, inclusive com a mesma redação

anterior, a norma que estabelecia a impossibilidade de se transferir para a Administração Pública aqueles mesmos encargos já tratados anteriormente, de responsabilidade direta do contratado, derivados das contratações públicas de obras e serviços de construção civil, *in verbis*:

LEI Nº 8.666, de 21 de junho de 1993

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato.

§1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos estabelecidos neste artigo, não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis.

Ocorre, todavia, que, em 28 de abril de 1995, o Presidente da República Fernando Henrique Cardoso sancionou a Lei nº 9.032/95 que, ao alterar substancialmente os preceitos encartados nos artigos 31 da Lei nº 8.212/91 e 71 da Lei nº 8.666/93, promoveu uma reviravolta na interpretação de tais dispositivos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. O contratante de quaisquer serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23.

§1º Fica ressalvado o direito regressivo do contratante contra o executor e admitida a retenção de importâncias a este devidas para a garantia do cumprimento das obrigações desta lei, na forma estabelecida em regulamento.

§2º Entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos relacionados direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa, tais como construção civil, limpeza e conservação, manutenção, vigilância e outros, independentemente da natureza e da forma de contratação. (redação dada pela Lei nº 9.032/95)

§3º A responsabilidade solidária de que trata este artigo somente será elidida se for comprovado pelo executor o recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura. (incluído pela Lei nº 9.032/95)

§4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão de obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento. (incluído pela Lei nº 9.032/95)

LEI Nº 8.666, de 21 de junho de 1993

Art. 71. O contratado é responsável pelos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais resultantes da execução do contrato.

§1º A inadimplência do contratado, com referência aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à Administração Pública a responsabilidade por seu pagamento, nem poderá onerar o objeto do contrato ou restringir a regularização e o uso das obras e edificações, inclusive perante o Registro de Imóveis. (redação dada pela Lei nº 9.032/95) <>

§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. (redação dada pela Lei nº 9.032/95) (grifos nossos)

No que pertine às alterações introduzidas no art.31 da Lei nº 8.212/91, estas promoveram, tão somente, o detalhamento dos meios legais de elisão da responsabilidade solidária do contratante com o cedente, nos contratos de prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra.

No que tange ao art. 71 da Lei nº 8.666/93, seu *caput* não foi objeto de modificações legislativas, o que poderia denotar que a responsabilidade pelos encargos previdenciários continuaria sendo do contratado, isoladamente. Sucede, contudo, que a impossibilidade de transferência dos encargos previdenciários do contratado para a administração pública foi manifestamente suprimida da redação do seu parágrafo Primeiro. Tal supressão decorreu da opção político/legislativa de atribuir ao ente público em voga a responsabilidade solidária pelas contribuições previdenciárias a cargo das empresas cedentes, resultantes da execução de contratos prestados mediante cessão de mão de obra, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/91, conforme expressamente assentado no §2º do art. 71 da Lei nº 8.666/93.

Cumpre, neste comenos, trazer à luz que, conforme salientado em parágrafos anteriores, especificamente nas contratações de obras e serviços de construção civil, duas eram as hipóteses de solidariedade previstas na Lei nº 8.212/91: a do art. 30, VI, reservada à contratação de construção, reforma ou acréscimo; e aquela assentada no art. 31, aplicável à contratação de serviço de construção civil executado mediante cessão de mão de obra, dispositivo este expressamente referido na Lei nº 8.666/93. A pergunta que não quer se calar indaga se ambas as hipóteses de solidariedade foram atingidas pelas modificações legislativas ora tratadas ou apenas aquela última?

Concretando os alicerces da *opinio juris* que ora se ergue, atine-se, no plano principiológico, que a responsabilidade solidária não se presume. Ela há de constar expressa na lei ou no contrato celebrado entre as partes.

Nesse cenário, avulta que a remissão encapsulada no novel §2º do art. 71 da Lei nº 8.666/93 dirige-se, unicamente, ao art. 31 da Lei nº 8.212/91, inexistindo qualquer referência, sequer indireta, às disposições encartadas no inciso VI do art. 30 da aludida Lei de Custeio.

Tendo por espeque o princípio da estrita legalidade, deduz-se que a atribuição de responsabilidade solidária à administração pública ocorrerá, apenas, nas

contratações de serviços prestados mediante cessão de mão de obra, conforme tratadas no tantas vezes citado art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Em ádito, o parágrafo primeiro do art. 220 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, ao regular o instituto da solidariedade no âmbito do Poder Executivo, estabeleceu, literalmente, que não se qualifica como cessão de mão de obra, para fins de atribuição de responsabilidade solidaria, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente.

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.

§1º Não se considera cessão de mão de obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente. (grifos nossos)

Em continuidade ao aprimoramento que sofreu a legislação de regência do instituto em apreço, em 20 de novembro de 1998 foi editada a Lei nº 9.711/98 que alterou radicalmente o art. 31 da Lei nº 8.212/91, promovendo uma substancial mudança de paradigma no recolhimento de contribuições previdenciárias, quando presente prestação de serviços executados mediante cessão de mão de obra, afastando definitivamente o instituto da solidariedade até então remanescente, fazendo incidir na espécie, uma hipótese de substituição tributária consistente na retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais relativas aos serviços prestados mediante cessão de mão de obra.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão de obra, observado o disposto no §5º do art. 33. (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

(...)

§4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711/98).

I- limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

II- vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

III- empreitada de mão de obra; (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

IV- contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711/98).

Além de relacionar de forma não exaustiva diversas categorias de serviços historicamente prestados mediante cessão de mão de obra, o mesmo §4º ainda agora referido, conferiu ao Regulamento a competência legislativa para estabelecer outros serviços os quais também estariam sujeitos à retenção caso fossem prestados mediante cessão de mão de obra.

As conclusões externadas no parágrafo anterior são corroboradas pelos preceitos encartados nos §§ 2º e 3º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, o qual, aditivamente, sem extrapolar a competência que lhe fora outorgada pela Lei nº 9.711/98, ampliou o rol de serviços que, se prestados mediante cessão de mão de obra, estariam sujeitos a retenção, assim dispondo:

REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no §5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão de obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

*§2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços **realizados mediante cessão de mão de obra**: (grifos nossos)*

(...)

III - construção civil;

(...)

§3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão de obra.

(...)

O preceito enjaulado no §3º do art. 219 do RPS não deixa dúvidas de que, nos serviços de construção civil, o regime da retenção previdenciária é de observância obrigatória tanto nos serviços prestados mediante cessão de mão de obra quanto naqueles contratados mediante empreitada de mão de obra.

Operando em reforço aos dispositivos legais e regulamentares selecionados, a Instrução Normativa INSS/DC nº 100, 18 de dezembro de 2003, veio elucidar os conceitos de

cessão de mão de obra e de empreitada de mão de obra, para os fins específicos da retenção previdenciária, obstando assim o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato, à luz do que emana, com extrema clareza, dos seus artigos nº 152 e 153, *in verbis*:

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, 18 de dezembro de 2003

Art. 152. 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.

Art. 153. 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.

Avulta-se auspicioso destacar, que a introdução do regramento de substituição tributária acima aludido não importou no colapso definitivo da responsabilidade solidária no ramo do Direito Previdenciário, eis que, reitere-se, na construção civil, o regime da retenção acima pontilhado convive com o serôdio instituto da solidariedade, de molde que o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra e admitida a retenção de importância a este devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem, conforme estabelece o art. 220 do RPS.

Regulamento da Previdência Social

*Art. 220. O proprietário, o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 1964, o dono da obra ou condômino da unidade imobiliária cuja contratação da construção, reforma ou acréscimo **não envolva cessão de mão de obra, são solidários com o construtor**, e este e aqueles com a subempreiteira, pelo cumprimento das obrigações para com a seguridade social, ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou **contratante da obra e admitida a retenção de importância a este***

devida para garantia do cumprimento dessas obrigações, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. (grifos nossos)

§1º Não se considera cessão de mão de obra, para os fins deste artigo, a contratação de construção civil em que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente. (grifos nossos)

(...)

Por outro viés, colimando elucidar o alcance efetivo de cada um dos institutos ora revisitados, a Instrução Normativa INSS/DC nº 69, de 10 de maio de 2002, encerrou em seus artigos 27 e 37 as hipóteses de incidência da solidariedade e da retenção, respectivamente, não sem antes fixar os conceitos de empreitada e de subempreitada para os fins das obrigações dispostas na Lei nº 8.212/91, conforme se vos seguem:

INSTRUÇÃO NORMATIVA INSS/DC Nº 69, de 10/05/2002

Art. 2º Para os efeitos desta Instrução Normativa, considera-se:

(...)

XXIII - contrato de empreitada: o contrato celebrado entre o proprietário, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para execução de obra ou serviço de construção civil, podendo ser: (Redação dada pela Instrução Normativa INSS/DC nº 080, de 27.08.2002).

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora que assume a responsabilidade direta pela execução **de todos os serviços** necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, ***com ou sem fornecimento de material;*** (grifos nossos)

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, ***com ou sem fornecimento de material;*** (grifos nossos)

XXIV - contrato de subempreitada, o contrato celebrado entre a empreiteira interposta e outra empresa, para, na qualidade de subempreiteira, executar obra ou serviços de construção civil, no todo ou em parte, ***com ou sem fornecimento de material;*** (grifos nossos)

(...)

§2º Receberá tratamento de empreitada parcial:

I- o contrato de empreitada com empresa construtora que contenha cláusula estabelecendo o faturamento de subempreiteira, contratada pela construtora, diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador;

Art. 27. Aplica-se a responsabilidade solidária de que trata o inciso VI do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, nos seguintes casos: (grifos nossos)

I - na contratação de empreitada total;

II - quando houver repasse integral do contrato celebrado na forma do inciso I deste artigo, nas mesmas condições pactuadas, observado o disposto nos parágrafos 1º e 2º do art. 13.

Parágrafo único. Na hipótese prevista no inciso II, aplicar-se-á a responsabilidade solidária a todas as empresas envolvidas.

Art. 37. Na empreitada parcial ou na subempreitada e nos serviços de construção civil, com ou sem fornecimento de material, deverá a contratante efetuar a retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto dos serviços contidos na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em documento de arrecadação identificado com a razão social e o CNPJ da contratada. (grifos nossos)

A análise do conceito postado na legislação previdenciária revela que a pedra de toque para tal diferenciação assenta-se na responsabilidade direta pela execução **de todos os serviços** necessários para a realização da obra, restando tal responsabilidade a cargo da empresa construtora, na empreitada total, e do proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino, no caso da empreitada parcial. Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §2º, I do art. 2º da IN INSS/DC nº 69/2002, forte no sentido de que receberá tratamento de empreitada parcial, isto é, sujeitar-se-á ao regime da retenção, o contrato de empreitada com empresa construtora que contenha cláusula estabelecendo o faturamento de subempreiteira, contratada pela construtora, diretamente para o proprietário, dono da obra ou incorporador.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica e sistemática, que, se a contratação de obra de construção civil se der mediante o critério da empreitada global, incidirá o instituto da solidariedade entre a construtora e a empresa contratante, pelas obrigações talhadas na Lei nº 8.212/91. De outro eito, se a contratação se der mediante empreitada parcial, por subempreitada ou referir-se a serviços de construção civil, as empresas contratante e contratadas sujeitar-se-ão ao regime da retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Da análise da legislação mencionada, deduz-se que:

- a) A Lei de Licitações e Contratos previu que a Administração Pública responderia solidariamente com o contratado pelos encargos previdenciários resultantes da execução do contrato, nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212.
- b) Que o suso referido art. 31, desde 20 de novembro de 1998, não mais comporta hipótese de responsabilidade solidária, mas, sim, de regime de substituição tributária.
- c) Que a única possibilidade de se aplicar o instituto da responsabilidade solidária pelo recolhimento de contribuições previdenciárias na construção civil somente ocorreria na hipótese de a administração pública contratar obra de construção civil pelo regime da empreitada global. Tal hipótese, todavia, não se enquadraria na regra do art. 31 da Lei nº 8.212/91, mas, sim, na do inciso VI do art. 30 do mesmo Diploma Legal, não sendo alcançada, por tal razão, pela abrangência do preceito inscrito no §2º do art. 71 da Lei nº 9.711/98.

Nesse cenário, em virtude da reestruturação legislativa imposta pela Lei nº 9.711/98 ao regramento encapsulado no art. 31 da Lei nº 8.212/91, pode-se asseverar que se encontra afastada qualquer hipótese de responsabilidade solidária da Administração Pública no âmbito ora em foco, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair do §2º do art. 71 da Lei nº 8.666/93, com a redação dada pela Lei nº 9.032/95, interpretação jurídica que admita a responsabilização solidária da pessoa jurídica de direito público interno pelo pagamento de contribuições previdenciárias devidas por terceiros em razão de contratos de obras ou serviços de construção civil.

Tal compreensão caminha em harmonia com as conclusões consignadas no Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006, cuja ementa importamos a seguir, para o perfeito entendimento de suas ilações.

Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006

EMENTA: PREVIDENCIÁRIO. ADMINISTRATIVO. CONTRATOS. OBRAS PÚBLICAS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E RETENÇÃO. DEFINIÇÃO.

I- Desde a Lei nº 5.890/73, até a edição do Decreto-Lei nº 2.300/86, a Administração Pública respondia pelas contribuições previdenciárias solidariamente com o construtor contratado para a execução de obras de construção, reforma ou acréscimo de imóvel, qualquer que fosse a forma da contratação.

II- Da edição do Decreto-Lei nº 2.300/86, até a vigência da Lei nº 9.032/95, a Administração Pública não respondia, nem solidariamente, pelos encargos previdenciários devidos pelo contratado, em qualquer hipótese. Precedentes do STJ.

III- A partir da Lei nº 9.032/95, até 31.01.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), a Administração Pública passou a responder pelas contribuições previdenciárias solidariamente com o cedente de mão de obra contratado para a execução de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão de obra, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91 (Lei nº 8.666/93, art. 71, §2º), não sendo responsável, porém, nos casos dos contratos referidos no artigo 30, VI da Lei nº 8.212/91 (contratação de construção, reforma ou acréscimo).

IV- Atualmente, a Administração Pública não responde, nem solidariamente, pelas obrigações para com a Seguridade Social devidas pelo construtor ou subempreiteira contratados para a realização de obras de construção, reforma ou acréscimo, qualquer que seja a forma de contratação, desde que não envolvam a cessão de mão de obra, ou seja, desde que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente (Lei nº 8.212/91, art. 30, VI e Decreto nº 3.048/99, art. 220, § 1º c/c Lei nº 8.666/93, art. 71).

V- Desde 1º.02.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), a Administração Pública contratante de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão de obra deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da

empresa contratada, cedente da mão de obra (Lei nº 8.212/91, art. 31).

Em magnífico trabalho doutrinário, o Prof. Fábio Zambitte Ibrahim (in *Curso de Direito Previdenciário*. 6ª ed., Rio de Janeiro, Impetus, 2005) realçou as notas características da responsabilidade solidária ora em debate, nas situações em que figurar como contratante Pessoa Jurídica de Direito Público Interno, em excerto rememorado adiante *ad perpetuam rei memoriam*, na roupagem literária requintada que lhe é peculiar:

[...]

No entanto, devido à previsão específica da lei de licitações (Lei nº 8.666/93), há interpretação administrativa que impõe aplicação limitada de tais regras às contratações realizadas por entidades da Administração Pública, o que, nos termos do art. 1º da citada lei, inclui, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

O tema é desenvolvido no Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006, o qual entende que desde a edição da Lei nº 9.711/98, a Administração Pública, quando contrata obra de construção civil por empreitada total, não possui responsabilidade solidária, e não é também cabível a retenção de 11%. Havendo, por parte da Administração, a contratação na forma de empreitada parcial, há, todavia, na conclusão do parecer citado, a necessidade da retenção de 11%.

A lógica desenvolvida foi a seguinte: na redação original do art. 31 da Lei nº 8.212/91, assim como ainda prevê o art. 30, VI da Lei nº 8.212/91, havia responsabilidade solidária entre prestador e tomador de serviço (o art. 31 para prestações de serviço por cessão de mão de obra e o art. 30, VI restrito à construção civil). Apesar de tal previsão, enquanto ainda era aplicável o Decreto-Lei nº 2.300/86 (anterior à Lei nº 8.666/93), a Administração não possuía responsabilidade alguma, cabendo o ônus previdenciário sempre ao prestador de serviço (art. 61).

A dispensa da Administração frente a qualquer responsabilidade tributária foi mantida pela Lei nº 8.666/93 (art. 71, § 1º), até a edição da Lei nº 9.032/95, a qual dá nova redação à Lei nº 8.666/93, trazendo a responsabilidade solidária, ao menos no aspecto previdenciário, também para a Administração Pública, pois a nova redação do art. 71, § 2º da Lei nº 8.666/93 impunha a aplicação do art. 31 da Lei nº 8.212/91 (o qual, na época, ainda previa responsabilidade solidária entre prestador e tomador de serviço).

No entanto, de acordo com o Parecer AGU AC nº 055/2006, a mutação somente ocorreu frente às prestações de serviço em geral (art. 31, Lei nº 8.212/91), mas sem atingir a construção civil, que conta com responsabilidade tributária prevista em artigo apartado (art. 30, VI, Lei nº 8.212/91) e, a contrario

sensu, não seria aplicável à Administração Pública, mesmo com a alteração legal de 1995.

Conforme destacado, com propriedade, pelo Prof. Zambitte, conclui o Parecer AGU AC nº 055/2006, *in verbis*:

Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006

[...]

36. Portanto, atualmente, e desde 1º.02.1999 (Lei nº 9.711/98, art. 29), o quadro em relação à contratação de obras de engenharia civil pela Administração Pública, quanto à responsabilidade pelo pagamento das contribuições previdenciárias decorrentes do contrato, é o seguinte:

- a Administração Pública não responde, nem solidariamente, pelas obrigações para com a Seguridade Social devidas pelo construtor ou subempreiteira contratados para a realização de obras de construção, reforma ou acréscimo, qualquer que seja a forma de contratação, desde que não envolvam a cessão de mão de obra, ou seja, desde que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente (Lei nº 8.212/91, art. 30, VI e Decreto nº 3.048/99, art. 220, §1º c/c Lei nº 8.666/93, art. 71);

- a Administração Pública contratante de serviços de construção civil executados mediante cessão de mão de obra deve reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa contratada, cedente da mão de obra (Lei nº 8.212/91, art. 31).

Cumprе salientar, por relevante, que o aludido Parecer AGU AC nº 055/2006 foi aprovado pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República, mediante despacho exarado em 20 de novembro de 2006, devendo seu conteúdo ser observado por todos os membros das turmas de julgamento do CARF, conforme determinado pelo art. 62, Parágrafo Único, II, 'c' do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministério da Fazenda.

PORTARIA Nº 256, de 22 de junho de 2009

Art. 62. Fica vedado aos membros afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Dessarte, à vista dos ensinamentos colhidos na melhor doutrina, e diante dos enunciados normativos destacados, restou visível que, a contar de 1º de fevereiro de 1999, caso a Administração Pública contrate obra de construção civil por empreitada total, fica dispensada tanto da retenção de 11% como da responsabilidade solidária. De outro eito, na hipótese de a referida contratação ser firmada mediante empreitada parcial ou de o contrato ter por objeto serviços de construção civil, sejam eles prestados por cessão ou por empreitada de mão de obra ou empreitada, ambos contratante e contratados estarão sujeitos ao regime da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98, sendo inaplicável ao caso o instituto da responsabilidade solidária.

No caso de que ora se cuida, sendo de 01/12/2000 a 30/11/2001 o período de apuração do crédito tributário não alcançado pela decadência objeto do vertente lançamento, há que se reconhecer que, nesse interregno, o ente municipal contratante não pode ser responsabilizado solidariamente pelas obrigações tributárias devidas pelo construtor ou subempreiteira contratados para a realização de obras de construção, reforma ou acréscimo, qualquer que seja a forma de contratação, em atenção ao Parecer AGU AC nº 055, de 17 de novembro de 2006.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva