



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

Processo nº 36547.000111/2006-90
Recurso nº 258.803 Voluntário
Acórdão nº **2302-00.833 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de fevereiro de 2011
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - NFLD
Recorrente MUNICÍPIO DE SÃO LUIS - PREFEITURA MUNICIPAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2000 a 31/12/2001

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 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.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice Presidente de Turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo da Costa e Silva e Thiago d'Avila Melo Fernandes.

Relatório

Período de apuração MPF : novembro/1992 a dezembro/2001.

Período de apuração do débito: 01/07/2000 a 31/12/2001.

Data da lavratura da NFLD : 24/05/2005.

Data da Ciência da NFLD: 16/01/2006

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada em face do Recorrente em referência, tendo por objeto contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, 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, incidentes sobre a remuneração incluída em notas fiscais de serviço e ou faturas correspondentes aos serviços executados, quer seja pela não apresentação das Guias de Recolhimento de Contribuições Previdenciárias — GRPS correspondentes, quer seja porque as guias apresentadas não atendiam ao disposto na legislação pertinente, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 27/31.

Informa o auditor fiscal notificante que os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas é o exercício de atividade remunerada dos segurados empregados das empresas prestadoras de serviços, contratadas pela Notificada para executarem serviços de construção Civil de sua propriedade.

Aduz que as bases de cálculo foram apuradas com base no valor das notas fiscais de serviço emitidas pelas empresas construtoras/prestadoras de serviços de construção civil em face do Município fiscalizado; 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. 46/53.

A Seção do Contencioso Administrativo da Delegacia da Receita Previdenciária de São Luis - MA lavrou Decisão-Notificação (DN), a fls. 62/73, julgando procedente a Notificação 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, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que o débito sofreu decadência, conforme disposto no artigo 173, inciso I do CTN (prazo de cinco anos).
- Que o procedimento fiscal do INSS foi instaurado sem base probatória consistente, baseando em elementos indiretos de aferição. Aduz que a notificação não discrimina quais os serviços prestados e seus respectivos prestadores, bem como a individualização dos empregados;
- Que não consta o nome do sujeito passivo direto da obrigação tributária que originou o débito em questão, conforme exige o artigo 142 do CTN, constando apenas o nome do responsável solidário, in casu, o Município de São Luís;
- Que a empresa prestadora não possui débito previdenciário, já que o INSS, forneceu-lhe, recentemente, Certidão Positiva com Efeito de Negativa;

Ao fim, requer o acolhimento da preliminar de decadência ou, alternativamente, a declaração de improcedência da Notificação Fiscal em referência.

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, segunda-feira, iniciando-se pois o decurso do prazo recursal na terça-feira seguinte, diga-se, 30/10/2007. 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 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO MUNICÍPIO.

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar *ex officio* a questão relativa à responsabilidade solidária do Município com as empresa prestadoras contratadas para a execução de serviços de construção civil, pelas contribuições previdenciárias a cargo destas, incidentes sobre os serviços executados mediante cessão de mão de obra.

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 aviadadas 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, mesmo que indireta, às disposições encartadas no inciso VI do art. 30 da aludida Lei de Custeio.

Tendo por espeque o princípio da estrita legalidade, dessume-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 solidária, 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 solidaria 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).

Cumpre 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, 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.

3. CONCLUSÃO:

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

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva