

# Ausência de responsabilidade tributária dos entes públicos por contribuições previdenciárias devidas por empresas contratadas para execução de obras públicas – A posição da AGU e do CARF

Gustavo da Gama Vital de Oliveira

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

**Resumo:** O estudo examina a ausência de responsabilidade tributária da Administração Pública por contribuições previdenciárias devidas por empresas contratadas para a execução de obras públicas, conforme a posição da AGU e do CARF.

**Palavras-chave:** Responsabilidade tributária. Administração Pública. Obras públicas.

**Sumário:** 1 Introdução – 2 O Parecer da Advocacia-Geral da União nº 55/2006 – 3 A posição da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 4 Precedentes do Superior Tribunal de Justiça – 5 Conclusões – Referências

## 1 Introdução

O tema da responsabilidade dos entes públicos por contribuições previdenciárias devidas por empresas contratadas para a realização de obras públicas continua afetando a rotina das Administrações Públicas do país.

É comum que entes públicos sejam surpreendidos com lançamentos tributários apontando suposta falta de recolhimento de contribuições previdenciárias devidas por empresas contratadas. Essas atuações costumam considerar que o ente público estaria sujeito à responsabilidade solidária com as contratadas pelo recolhimento das contribuições devidas por estas, por força do que dispõe o art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91:

Art. 30. [...]

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.

A Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, modificou o *caput* do art. 31 da Lei nº 8.212/91, impondo ao contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra o dever de reter 11% do valor bruto da nota fiscal de serviços e de recolher o valor retido ao INSS em nome da empresa cedente da mão de obra.

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

Art. 71. [...]

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.

Caso fosse intenção do legislador atribuir a responsabilidade ao Poder Público por contribuições previdenciárias para toda espécie de contrato, não teria feito a remissão a um dispositivo da legislação previdenciária que cuida de um tipo contratual específico. Bastaria ter disposto que o Poder Público responde por débitos previdenciários, sem qualquer complemento.

Se a Lei nº 9.032/95 tivesse a intenção de criar a responsabilidade do Poder Público por débitos previdenciários também em relação ao contrato de empreitada para a execução de obra pública, teria feito expressa remissão ao art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91. Se não o fez, é porque claramente pretendia que a responsabilidade ficasse restrita aos contratos de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra.

O contrato de prestação de serviços é nitidamente distinto do contrato de empreitada total. Trata-se de distinção perfeitamente delineada pela doutrina civilista pátria, consoante lição de Caio Mário da Silva Pereira:

Com efeito, não se confunde a empreitada com o contrato de trabalho, nem com o de prestação civil de serviços. Não obstante o ponto de aproximação, que é a prestação da atividade, a empreitada caracteriza-se nitidamente pela circunstância de considerar o resultado final, e não a atividade, como objeto de relação contratual. Enquanto no contrato de serviços se cogita da atividade como prestação imediata, na empreitada tem-se em vista a obra executada, figurando o trabalho que a gera como prestação mediata ou meio de consecução.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> PEREIRA. *Instituições de direito civil*, p. 110.

A distinção entre o contrato de prestação de serviços e o contrato de empreitada total (obras) também foi encampada de forma nítida pela Lei nº 8.666/93 que alude a “contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”. A distinção fica também evidente no art. 6º, que cuida das definições, no qual são definidos a obra (inciso I) e os serviços (inciso II) separadamente.

No contrato de prestação de serviços existe ainda um atributo não verificado no contrato de empreitada para a realização de obra pública, que é a continuidade da prestação. Trata-se de atributo que o próprio art. 31, §2º, da Lei nº 8.212/91 exige como essencial para a caracterização do contrato de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra.

No contrato celebrado para a realização de obra pública verifica-se exatamente o inverso: ele é essencialmente contingencial, vale dizer, decorre de um empreendimento autônomo que significa muito mais que o fornecimento de mão de obra, mas também a direção dessa mão de obra por parte do empreiteiro contratado, além do fornecimento de materiais. Assim, no contrato para execução de obra pública, o Poder Público tem como obrigação básica pagar o preço, sem interferir diretamente no gerenciamento dos empregados da contratada, que sequer atuam nas dependências da Administração.

Tal não ocorre no contrato de prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, em que as atividades normais da Administração, outrora desempenhadas por servidores públicos efetivos, passam a ser realizadas de forma contínua por empregados de empresa contratada, em geral nas próprias dependências da Administração, o que faz com que esta gerencie diretamente o desempenho laboral.

O art. 31 da Lei nº 8.212/91 exige explicitamente que esteja configurada a cessão de mão de obra, e a doutrina que comenta tal dispositivo destaca ser necessária a colocação à disposição do tomador de segurados que realizem serviços contínuos de seu interesse.<sup>2</sup>

A manifesta inaplicabilidade do art. 31 da Lei nº 8.212/91 aos contratos de empreitada total foi bem destacada por Sacha Calmon Navarro Coêlho, aduzindo que nesta modalidade de contrato os serviços não constituem a atividade predominante, considerando que o preço do contrato também engloba o fornecimento de materiais e demais custos para a execução da obra final, assumindo o empreiteiro a responsabilidade pela obra realizada.<sup>3</sup>

Assim, embora seja evidente que a realização de obras públicas demande a utilização de mão de obra da empresa contratada, a legislação previdenciária

<sup>2</sup> KERTZMAN. *Curso prático de direito previdenciário*, p. 201 e TSUTIYA. *Curso de direito da seguridade social*, p. 150.

<sup>3</sup> COÊLHO. A inaplicabilidade do art. 31, parágrafo 3º, da Lei 8.212/91 aos contratos de empreitada global, por não consistirem em cessão de mão de obra. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 137-141.

claramente distinguiu essa situação, em que o contratado assume a responsabilidade pela obra ou repassa o contrato integralmente (Lei nº 8.212/91, art. 30, inciso VI) e a realização de serviços de construção civil mediante a efetiva cessão de mão de obra à Administração Pública (Lei nº 8.212/91, art. 31). Diante do art. 71, §2º, da Lei nº 8.666/93, com a redação dada pela Lei nº 9.032/95, somente neste último caso a Administração passou a responder com o contratado pelas contribuições previdenciárias mediante o dever de retenção.

Não se pode ainda desprezar uma interpretação da regra do art. 71, §2º, da Lei nº 8.666/93 à luz do texto da Constituição da República. Sob tal ótica, o dispositivo mencionado deve ser interpretado de acordo com a regra geral que rege a responsabilidade do Estado, prevista no art. 37, §6º, da Constituição Federal. Segundo esse dispositivo, o Estado responderá pelos atos que “seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros”. Assim, a regra prevista no art. 71, §2º, da Lei nº 8.666/93 é absolutamente excepcional, visto que prevê a responsabilidade do Estado por atos de terceiros (suposta falta de recolhimento das contribuições previdenciárias).

Mesmo ultrapassada uma razoável arguição de inconstitucionalidade desse dispositivo, não se pode pretender dar ao mesmo alcance maior do que efetivamente ele possui, sob pena de violar conhecida regra de hermenêutica segundo a qual as exceções são interpretadas restritivamente. A regra do art. 71, §2º, é uma exceção à ausência de responsabilidade do Poder Público por débitos do contratado, prevista no §1º do mesmo dispositivo:

Art. 71. [...]

§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, de 1995).

O aspecto constitucional desta atribuição excepcional de responsabilidade à Administração Pública por atos de terceiro foi muito bem abordado nas razões de veto de alguns dispositivos da Lei nº 8.883/94 (que alterava a Lei nº 8.666/93 e pretendia incluir dispositivo idêntico ao atual art. 71, §2º) que o Presidente da República apresentou ao Congresso Nacional, *verbis*:

Pelas alterações introduzidas com os dispositivos em epígrafe, fica a Administração Pública solidariamente responsável pelo inadimplemento de encargos previdenciários devidos por terceiros com ela contratantes.

Trata-se, à evidência, de propositura contrária ao interesse público, porquanto não só impõe ônus injustificado à Administração, como também estimula a inadimplência do contratado no cumprimento desses encargos.

Além dos aspectos éticos e dos relacionados com o interesse público, releva a consideração de ordem constitucional, uma vez que a responsabilidade do Estado vincula, necessariamente, à ação de seus agentes, não podendo prender-se à inadimplência dos particulares no cumprimento das suas obrigações legais, de natureza social ou tributária.

Da leitura destas razões também se pode sustentar outro argumento para a impossibilidade do reconhecimento da responsabilidade do Poder Público nos contratos para a realização de obra pública por empreitada total.

De fato, a atribuição da responsabilidade nestes moldes, embora a princípio possa parecer uma forma de garantir o efetivo recolhimento das contribuições, protegendo o interesse da Previdência Social e dos segurados, possuirá efeito exatamente contrário, pois sabedores de que o Poder Público é responsável pelos débitos previdenciários e que para a fiscalização é muito mais cômodo lançar os tributos contra a Fazenda Pública (que possui presunção absoluta de solvência), as empresas poderiam concluir pela desnecessidade do pagamento das contribuições previdenciárias nos contratos firmados contra o Poder Público.

Ademais, não se pode esquecer que a razão que levou o legislador a prever a responsabilidade do art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91 somente se aplica quando o mesmo for um particular. Com efeito, pretendeu o legislador que o dono de obra, considerando a possibilidade de vir no futuro ser responsabilizado pelos débitos do empreiteiro, pudesse ser mais cauteloso na escolha deste, verificando sua efetiva saúde financeira. Trata-se de responsabilidade que encontra claro fundamento na conhecida regra da *culpa in eligendo*.

Ora, em relação ao Poder Público, não haveria qualquer razão na atribuição de tal responsabilidade na medida em que este já está obrigado por força de mandamento constitucional a selecionar cuidadosamente as empresas que efetuarão obras públicas, através do procedimento de licitação regulado pela Lei nº 8.666/93. Logo, no tocante ao Poder Público, descabe falar em culpa *in eligendo*.

Ademais, descabe responsabilizar o Poder Público pelos contratos para a realização de obra pública ao argumento de que o art. 31, §2º, da Lei nº 8.212/91 elenca como uma das atividades concernentes à cessão de mão de obra a “construção civil”. Ora, é evidente que se deve conjugar esta expressão com outra constante do mesmo artigo, que é a exigência de “serviços contínuos”.

Tal atividade é inconfundível com a realização de uma obra pública, fato que obviamente não consubstancia uma prestação de serviço em caráter contínuo, porquanto integra a própria noção do conceito “obra” a entrega de um resultado pronto e acabado.

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

## 2 O Parecer da Advocacia-Geral da União nº 55/2006

Nesta linha, sobreveio o Parecer da Advocacia-Geral da União nº 55/2006, aprovado pelo Presidente da República (*DOU*, 24 nov. 2006), que estabelece normas de observância obrigatória a toda Administração Pública Federal nos termos do art. 40 da LC nº 73/93. O Parecer consagrou a tese de que a Administração Pública não responde pelas contribuições previdenciárias relativas a obras de construção civil sem cessão de mão de obra:

[...] 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 assumam 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).

No mesmo sentido, o art. 149 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 dispõe sobre os casos em que não se aplica o instituto da retenção. No seu inciso VII determina que nos casos de contratação de obras de construção civil, reforma ou acréscimo, mediante empreitada total ou empreitada parcial, os órgãos da Administração direta, autarquias e fundações de direito público estão dispensados de realizar a retenção e o recolhimento do INSS.

A referida instrução foi substancialmente alterada para se adequar ao entendimento fixado no Parecer nº 55/2006 da AGU e indicar quais as hipóteses em que a Administração Pública possui o dever de efetuar a retenção e em quais hipóteses há dispensa desse dever:

Art. 149. Não se aplica o instituto da retenção:

VII - aos órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público quando contratantes de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total ou parcial, observado o disposto no inciso IV do §2º do art. 151, ressalvado o caso de contratarem serviços de construção civil mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, em que se obrigam a efetuar a retenção prevista no art. 112.

Art. 151.

§2º Excluem-se da responsabilidade solidária:

IV - a partir de 21 de novembro de 1986, as contribuições sociais previdenciárias decorrentes da contratação, qualquer que seja a forma, de execução de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, efetuadas por órgão público da administração direta, por autarquia e por fundação de direito público.

Art. 157. O órgão público da administração direta, a autarquia e a fundação de direito público, na contratação de obra de construção civil por empreitada total, não respondem solidariamente pelas contribuições sociais previdenciárias decorrentes da execução do contrato, ressalvado o disposto no inciso VIII do art. 152.

Art. 152. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

VIII - o órgão público da administração direta, a autarquia e a fundação de direito público:

a) no período anterior ao Decreto-Lei nº 2.300, de 21 de novembro de 1986, quando contratar obra de construção civil, reforma ou acréscimo, bem como quando contratar serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário; e

b) no período de 29 de abril de 1995 a 31 de janeiro de 1999, quando contratar serviços mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário;"

Art. 158. Nas licitações, o contrato com a Administração Pública efetuado pelo regime de empreitada por preço unitário ou por tarefa, conforme disposto nas alíneas "b" e "d" do inciso VIII do art. 6º da Lei nº 8.666, de 1993, será considerado de empreitada total, quando se tratar de contratada empresa construtora definida no inciso XIX do art. 322, admitindo-se o fracionamento de que trata o §1º do art. 24 e observado, quanto à solidariedade, o disposto no inciso IV do §2º do art. 151, entendendo-se por:

I - empreitada por preço unitário, aquela em que o preço é ajustado por unidade, seja de parte distinta da obra ou por medida (metro, quilômetro, dentre outros);

II - tarefa, a contratação para a execução de pequenas obras ou de parte de uma obra maior, com ou sem fornecimento de material ou locação de equipamento, podendo o preço ser ajustado de forma global ou unitária.

Parágrafo único. As contratações da Administração Pública que não se enquadram nas situações previstas neste artigo, ficam sujeitas às normas de retenção previstas nesta Instrução Normativa.

A consagração da tese da ausência de responsabilidade do ente público por contribuições previdenciárias nas hipóteses descritas possui ainda a grande vantagem de evitar o provável recolhimento em duplicidade das contribuições previdenciárias.

Explica-se: em geral o órgão fiscalizador das contribuições previdenciárias optava por dirigir-se diretamente aos entes públicos, exigindo que estes apresentassem as cópias de todos os comprovantes das guias de recolhimento das contribuições das empresas contratadas. Segundo a fiscalização, caso esses

documentos não fossem apresentados, já seria cabível a imputação direta dos supostos débitos aos entes públicos.

Todavia, por óbvio, a mera falta de apresentação desses documentos não deveria levar à presunção absoluta de que as contribuições não foram recolhidas, no tempo próprio, pelas empresas contratadas, pois ainda que houvesse a configuração da solidariedade, esta pressupõe a presença de dois devedores em torno de uma dívida existente. Em outras palavras, seria preciso que a fiscalização previdenciária primeiramente verificasse se as empresas contratadas são efetivamente devedoras das contribuições, sob pena de pretender exigir do ente público débitos que já estavam pagos, o que resultaria em injustificado enriquecimento sem causa vedado pelo ordenamento brasileiro (art. 884 do Código Civil).

Em torno do tema, Fernando Osório de Almeida Júnior<sup>4</sup> e Enio Zaha<sup>5</sup> teceram críticas ao procedimento tradicional da fiscalização previdenciária de pretender atribuir responsabilidade ao contratante por débitos do contratado sem verificar a efetiva existência de débito tributário.

Andrei Pitten Velloso, em comentário ao art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, também destaca a necessidade de que a fiscalização verifique se houve efetivo inadimplemento dos sujeitos passivos da obrigação tributária para que possa acionar o responsável solidário

sob pena de se locupletar indevidamente às custas dos responsáveis solidários em razão do mero descumprimento de obrigação formal. Essa admoestação é necessária, tendo em vista as inúmeras ocorrências em que o INSS, sem aferir o recolhimento das contribuições pelo sujeito passivo, lança o suposto crédito de forma integral contra o responsável solidário, sujeitando-o ao pagamento de crédito já quitado.

Mesmo que não haja o recolhimento das contribuições por parte do sujeito passivo de forma discriminada, deverá o INSS, no exercício de seu dever-poder fiscalizatório, apurar se houve o efetivo inadimplemento ou se o que ocorreu se limitou a uma mera irregularidade formal, a qual, como é evidente, não viabiliza que a autarquia pretenda cobrar valores relativos aos tributos já recolhidos. Desobrigar o INSS de tal diligência importaria na consagração de seu dever-poder de, em virtude de meros erros formais, cobrar em duplicidade um crédito tributário, o que atenta contra a razoabilidade que deve nortear toda a atividade jurídico-estatal.<sup>6</sup>

Ademais, como esclarece Marçal Justen Filho,<sup>7</sup> a menção ao termo solidariedade no art. 71, §2º, da Lei nº 8.666/93 não leva à conclusão de que a Administração Pública responde pelo débito previdenciário de forma primária, mas

<sup>4</sup> ALMEIDA JUNIOR. A natureza jurídica da retenção de 11% do preço dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra a título de contribuições devidas ao INSS e demais aspectos teóricos e práticos da legitimidade da nova sistemática de arrecadação. In: ROCHA. *Contribuição Previdenciária: retenção sobre a remuneração relativa a cessão de mão-de-obra*, p. 60-69.

<sup>5</sup> ZAHA. Contribuição Previdenciária: imposição da solidariedade à beneficiária de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, p. 34-39.

<sup>6</sup> VELLOSO; ROCHA; BALTAZAR JUNIOR. *Comentários à Lei de Custeio da Seguridade Social: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*, p. 245-246

<sup>7</sup> JUSTEN FILHO. *Comentários à Lei de Licitações de Contratos Administrativos*, p. 514-515.

apenas e tão somente na hipótese comprovada de que não ocorreu o pagamento pelo verdadeiro contribuinte:

Afigura-se que a responsabilidade prevista no §2º apresenta cunho solidário, mas de natureza subsidiária. Ou seja, somente é possível pretender a responsabilidade da Administração Pública se e quando o pagamento não tiver ocorrido devidamente por parte do sujeito passivo direto (dito “contribuinte”).

Não se argumente que o texto legislativo utilizou a expressão “responsabilidade solidária”. Existem diversas modalidades de configuração da solidariedade. Assim, por exemplo, os sócios das sociedades em nome coletivo solidariamente pelas dívidas da sociedade, mas sua responsabilidade é subsidiária. Vale dizer, somente é possível deles exigir o pagamento, pelo valor integral, a partir da constatação da ausência de pagamento espontâneo do devedor principal e da impossibilidade de promover a cobrança.

Muito mais relevante do que a expressão *solidariedade* é o vocábulo *responsabilidade*. A expressão apresenta cunho técnico jurídico, indicando as situações em que alguém pode ser afetado pelo inadimplemento alheio. O tema foi objeto de aprofundamento por parte da chamada *teoria dualista da obrigação*.

Distinguem-se, então, as hipóteses de obrigação solidária e de responsabilidade solidária. No primeiro caso, há uma pluralidade de co-obrigados, em situação de equivalência. O credor pode exigir o pagamento total ou parcial de todos, alguns ou um dos co-devedores. Diversa é a responsabilidade solidária, em que a dívida é de titularidade de um ou mais sujeitos, atribuindo-se a responsabilidade solidária a terceiro. Isso significa que o adimplemento é imposto a determinados sujeitos, somente se tornando efetiva a responsabilidade em caso de inadimplemento do devedor principal.

### 3 A posição da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

A Secretaria da Receita Federal do Brasil já decidiu diversas consultas favoráveis à tese consagrada no Parecer nº 55/2006 da AGU, no sentido de que a contratação de obra de construção civil mediante empreitada total ou parcial por órgãos públicos que não envolvam cessão de mão de obra não implica responsabilidade solidária entre o órgão público e a empresa construtora, nem a aplicação do instituto da retenção:

SOLUÇÃO DE CONSULTA 43 SRRF 1ª RF, DE 26.08.2010

DOU DE 25.10.2010

A contratação de obra de construção civil mediante empreitada total ou parcial por órgãos públicos da administração direta, autarquias e fundações de direito público não implica responsabilidade solidária entre o contratante e a empresa construtora, nem a aplicação do instituto da retenção. Contudo, se forem prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, é obrigatória a retenção. DISPOSITIVOS LEGAIS: IN RFB nº 971, de 2009, art. 149, VII; art. 151, §2º, IV; e art. 157.

SOLUÇÃO DE CONSULTA SRF 6ª RF Nº 114, DE 25.07.2008

DOU DE 20.08.2008

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

EMENTA: CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA TOTAL. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INEXISTÊNCIA. RETENÇÃO. DESOBRIGATORIEDADE. A Administração Pública não está obrigada a reter e recolher à Seguridade Social qualquer importância decorrente da execução de obra de construção civil mediante empreitada total, face a inexistência de responsabilidade solidária pelas obrigações previdenciárias nesta espécie de contrato, quando o contratante é órgão ou entidade pública. CONSTRUÇÃO CIVIL. SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO. RETENÇÃO OBRIGATORIEDADE A Administração Pública deverá reter e recolher onze por cento do valor bruto da nota fiscal caso contrate serviços de construção civil executados mediante cessão de mão-de-obra, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212/1991, artigos 30, VI e 31, Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, artigo 219, §2º, III, Instrução Normativa SRP nº 03/2005, artigos 178, §2º, IV e 184.

MÔNICA ALVES DE OLIVEIRA MOURÃO - Chefe da Divisão Substituta

Solução de Consulta nº 14 Cosit de 07 de outubro de 2013 da Receita Federal do Brasil (DOU: Edição nº 199, de 14 de outubro de 2013, seção I, pag. 25)

EMENTA: CONSTRUÇÃO CIVIL. OBRA. ÓRGÃO PÚBLICO. EMPREITADA TOTAL. RETENÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA.

A contratação, por órgão público, de obra de construção civil sob regime de empreitada por preço unitário constitui-se em empreitada total, o que implica dizer da inexistência da responsabilidade solidária do contratante e da não retenção previdenciária de que tratam os artigos 31 da Lei nº 8.212, de 1991, e 7º, parágrafo 6º da Lei nº 12.546, de 2011.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já utilizou em diversas oportunidades o entendimento do Parecer nº 55/2006 da AGU, para dar provimento a recursos administrativos de forma a nulificar autos de infração lavrados contra o ente público na hipótese descrita, o que levou à edição da Súmula nº 66 em 2009:

Os Órgãos da Administração Pública não respondem solidariamente por créditos previdenciários das empresas contratadas para prestação de serviços de construção civil, reforma e acréscimo, desde que a empresa construtora tenha assumido a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente.

Há diversos precedentes no CARF aplicando a tese consagrada na referida súmula de modo a afastar a responsabilidade de entes públicos por contribuições

previdenciárias devidas por empresas contratadas para a execução de obras públicas por empreitada. Nesta linha:

Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01.02.2000 a 28.02.2002 ÓRGÃO PÚBLICO. CONSTRUÇÃO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPREITADA TOTAL. INEXISTÊNCIA. A norma do artigo 71, §1º da Lei nº 8.666, de 21/06/93 - Estatuto das Licitações e Contratos Administrativos — que dispõe sobre as responsabilidades, inclusive fiscais, decorrentes dos contratos administrativos prevalece sobre o artigo 30, VI da Lei nº 8.212, de 24.07.91. É a aplicação do Princípio da Especialidade, *lex specialis derogat generali*. Em face do artigo 71, §2º da Lei nº 8.666, de 21.06.93, a responsabilidade solidária da Administração Pública é restrita à cessão de mão-de-obra prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212, de 24.07.91. Entendimento consubstanciado no Parecer AGU/MS nº 008/2006, aprovado pelo Exmº Senhor Presidente da República. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 2302003.004, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de fevereiro de 2014)

#### 4 Precedentes do Superior Tribunal de Justiça

O Superior Tribunal de Justiça também possui precedentes no sentido de que não sendo observada a existência de contrato de cessão de mão de obra ou equiparado, não se aplica ao ente público a responsabilidade prevista no art. 71, §2º, da Lei nº 8.212/91 e a hipótese de retenção do art. 31 da Lei nº 8.212/91. No precedente mencionado a seguir, o Tribunal Superior expressamente afastou a possibilidade de incidência de responsabilidade a Município na hipótese de contrato de empreitada global:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPREITADA GLOBAL POR OBRA. ART. 71, §2º, DA LEI Nº 8.666/91. NÃO-INCIDÊNCIA. CONTRATO DE CESSÃO DE MÃO DE OBRA NÃO CARACTERIZADO (ART. 31 DA LEI Nº 8.212/91).

1. O art. 73, §2º, da Lei nº 8.666/91, com a redação conferida pela Lei nº 9.032/95, dispõe expressamente que “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”.

2. O art. 31 da Lei nº 8.212/91 refere-se à responsabilidade da empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, em relação às obrigações tributárias previdenciárias devidas pelo executor.

3. A partir dos elementos constantes do acórdão recorrido não se observa a existência de contrato de cessão de mão de obra ou equiparado, de modo que não se aplica ao ente municipal a responsabilidade solidária prevista no art. 71, §2º, da Lei nº 8.212/91 c/c 31 da Lei nº 8.212/91.

4. O princípio da estrita legalidade tributária não permite dar à regra de responsabilidade tributária alcance nela não compreendido inicialmente, nem mesmo por analogia (art. 108, §1º, do CTN).

5. Recurso especial não provido. (REsp nº 866.152/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 05.08.2010, *DJe*, 1º set. 2010)

## 5 Conclusões

Os órgãos públicos da Administração direta, autarquias e fundações de direito público não respondem pelas obrigações para com a Seguridade Social devidas pelo construtor ou subempreiteira contratada para a realização de obras de construção, reforma ou acréscimo, desde que não envolvam a cessão de mão de obra e que a empresa construtora assuma a responsabilidade direta e total pela obra ou repasse o contrato integralmente. Logo, não devem efetuar a retenção prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91 quando contratantes de obra de construção civil, reforma ou acréscimo, por meio de empreitada total ou parcial, ressalvado o caso de contratarem serviços mediante cessão de mão de obra.

Rio de Janeiro, 18 de abril de 2014.

### **The Absence of Tax Liability of Public Administration from Social Security Contributions Payable by Contractors in Public Works – The Position of AGU and CARF**

**Abstract:** This study analyses the absence of tax liability of public administration from social security contributions payable by contractors in public works according to the position of AGU (Attorney-General for the Federal Government) and CARF (Administrative Tax Appeals Council).

**Key words:** Tax liability. Public Administration. Public works.

## Referências

- ALMEIDA JUNIOR, Fernando Osório. A natureza jurídica da retenção de 11% do preço dos serviços executados mediante cessão de mão-de-obra a título de contribuições devidas ao INSS e demais aspectos teóricos e práticos da legitimidade da nova sistemática de arrecadação. *In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuição Previdenciária: retenção sobre a remuneração relativa a cessão de mão-de-obra.* São Paulo: Dialética, 1999. p. 60-69.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. A inaplicabilidade do art. 31, parágrafo 3º, da Lei nº 8.212/91 aos contratos de empreitada global, por não consistirem em cessão de mão-de-obra. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 146, p. 137-141, 2007.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à Lei de Licitações de Contratos Administrativos.* São Paulo: Dialética, 2000.
- KERTZMAN, Ivan. *Curso prático de direito previdenciário.* Salvador: JusPodivm, 2007.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil.* Rio de Janeiro: Forense, 1999. v. 3.
- TSUTIYA, Augusto Massayuki. *Curso de direito da seguridade social.* São Paulo: Saraiva, 2007.

VELLOSO, Andrei Pitten; ROCHA, Daniel Machado; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Comentários à Lei de Custeio da Seguridade Social: Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ZAHA, Enio. Contribuição previdenciária: imposição da solidariedade à beneficiária de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 33, p. 34-39, 1998.

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Ausência de responsabilidade tributária dos entes públicos por contribuições previdenciárias devidas por empresas contratadas para execução de obras públicas: a posição da AGU e do CARF. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 16, n. 85, p. 221-233, maio/jun. 2014.

---