

A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA POR DÉBITOS DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DE SUBEMPREITEIRAS DA CONSTRUÇÃO CIVIL

Walmir Luiz Becker

1. O PROCEDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO DO INSS

A Fiscalização do INSS tem lavrado, contra empresas de construção civil, Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLDs, responsabilizando-as por débitos de contribuições previdenciárias, pelos quais estas seriam devedoras solidárias, nos termos do disposto no art. 30, inc. VI, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, *in verbis*:

"Art. 30. Omissis

(...)

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 este 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."

Sob esse fundamento legal, os fiscais da Previdência Social exigem que as empresas construtoras lhes comprovem que as subempreiteiras por elas contratadas estão em dia com os recolhimentos das contribuições atinentes à mão-de-obra por estas últimas utilizada na construção. Caso contrário, com suporte em meras ordens de serviço expedidas pela própria autarquia, arbitram os respectivos salários-de-contribuição em 40% do valor das faturas de serviços pagas às subempreiteiras, calculando sobre essa base de cálculo as contribuições da empresa, dos empregados e de terceiros.

Pretendemos demonstrar aqui, quão infundado é esse procedimento do INSS de, a pretexto de estar aplicando a norma de solidariedade passiva tributária contemplada na disposição legal acima reproduzida, arvorar-se no direito de responsabilizar diretamente as empresas de construção civil pelas mencionadas contribuições previdenciárias.

2. A SOLIDARIEDADE DO ART. 30, VI, DA LEI Nº 8.212/91, FRENTE AO DISPOSTO NO ART. 124 DO CTN

É ver-se, antes de mais nada, se a *solidariedade* prevista no art. 30, VI, da Lei nº 8.212/91 se conforma àquela de que trata o Código Tributário Nacional, no seu art. 124, com esta redação:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

Esse artigo do CTN está situado dentro do Capítulo IV do Título 11, do mesmo Código, que dispõe sobre a sujeição passiva, que tanto pode ser do *contribuinte*, isto é, daquele que tenha relação direta e pessoal com a situação constitutiva do fato gerador, quanto do *responsável*, qual seja, do sujeito que, não sendo contribuinte, fica obrigado em virtude de disposição legal expressa (art. 121 do CTN).

Ora, a solidariedade do art. 30, inc. VI, da Lei nº 8.212/91 implica *responsabilidade*, que somente pode ser imputada a alguém ligado ao fato gerador da obrigação tributária por cujo adimplemento se pretende sujeitar passivamente (responsabilizar) outra pessoa que não a do contribuinte. É o que está escrito no art. 128, *caput*, do CTN, com o teor seguinte:

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Em outras palavras, para configurar-se a solidariedade há que existir, antes; a responsabilidade, e esta apenas tem lugar se o responsável estiver, de alguma ou outra forma, *vinculado ao fato gerador*. A existência desse binômio *responsabilidade-solidariedade* não escapou a PEDRO ROBERTO DECAMAIN, quando discorreu sobre o art. 124 do CTN (*Anotações ao Código Tributário Nacional*. Saraiva, 2000, p. 471):

"O inc. II do art. 124 cuida de situações de solidariedade já não mais entre contribuintes, mas entre diferentes *responsáveis*. Dizendo que a solidariedade existirá entre as pessoas expressamente designadas pela lei, e sendo a *responsabilidades tributária* exatamente a atribuição a alguém, que não reveste a condição de contribuinte, do dever de pagar o tributo, tem-se que aqui se cuida realmente de possíveis casos de *solidariedade entre responsáveis*, e não mais entre contribuintes. Essa solidariedade nasce da lei e existe apenas quando expressamente prevista em disposição legal" (grifamos)

Por outro lado, essa necessidade de vinculação da responsabilidade tributária ao fato gerador não desaparece nem mesmo quando se analisa o art. 124 do CTN, sem cotejá-lo com a norma do art. 128 do CTN. Preceitos constitucionais sobre a *competência* para instituir tributos outorgada pela Constituição Federal apontam nessa mesma direção. A melhor doutrina tem destacado esse aspecto, como o fez PAULO DE BARROS CARVALHO (*in Curso de Direito Tributário*. Saraiva, 1991, pp. 216 e 217):

"...propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. 11 do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual

contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.

A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. *Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência.*" (grifamos)

Idêntica lição é colhida nos comentários de LUIZ ANTÔNIO CALDEIRA MIRETTI ao mesmo inc. 11 do art. 124 do CTN (*Comentários ao Código Tributário Nacional*, coordenados por Ives Gandra da Silva Martins. Saraiva, 1998, p. 204):

"Não há que se admitir que na criação de um tributo através da competência conferida pela Constituição Federal, ao ser firmada disposição sobre o fato gerador do tributo, seja estabelecida como devedor solidário pessoa que não tenha participado ou concorrido para a realização do fato jurídico tributário, uma vez que o legislador ordinário, por força do texto constitucional, não poderá fazer incidir carga tributária sobre pessoa estranha ao fato previsto na norma como gerador da obrigação."

Tal orientação doutrinária vem de longe. Já FÁBIO FANUCCHI, também comentando a norma legal em tela (*Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. Resenha Tributária, 1975, pp. 249 e 250), havia consignado:

"Quanto à última espécie de solidariedade (a do n° 11), nenhum problema existirá na verificação de sua existência. A lei mencionará expressamente sua extensão.

Na verificação da solidariedade de fato, entretanto, não é possível que se cometam excessos, tentando envolver a responsabilidade de terceiros numa relação obrigacional tributária de cujo fato gerador não se tenham beneficiado, ou nele não tenham interesse comum ao do sujeito passivo."

No caso, o que se tem é que o *fato gerador* das contribuições devidas pelas subempiteiras é a folha de salários delas (art. 195, I, da CF/88). E, como é curial, ao pagar as *faturas comerciais* correspondentes aos serviços que lhes prestam as subempiteiras por elas contratadas, as construtoras não praticam qualquer ato relacionado com as obrigações previdenciárias referentes aos salários dos empregados daquelas. Adimplem obrigação contratual específica, de natureza privada, e não qualquer outra.

A intenção das autoridades previdenciárias é, em derradeira análise, a de tomar como fato gerador das contribuições, não o *faturamento* que as construtoras auferem (já tributado com as contribuições PIS/COFINS), mas o que elas pagam a terceiros, o que não encontra amparo no art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, que prevê como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social: *a folha de salários, o faturamento (próprio, não de terceiros) e o lucro*.

3. A SOLIDARIEDADE DO ART. 124,11, DO CTN, ABSTRAÍDA DE SUA VINCULAÇÃO AOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Mesmo admitindo-se que o art. 124, II, do CTN esteja autorizando a atribuição de responsabilidade solidária a quem não participe da ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias de que trata o art. 30, VI, da Lei n° 8.212/91, ainda assim, são

insustentáveis os lançamentos tributários nos moldes em que concebidos pelo INSS. Vejamos.

Em face do estatuído no art. 110 do CTN, a solidariedade passiva determinada pelo art. 30, VI, da Lei nº 8.212/91 tem de ser examinada à luz dos termos com que esse instituto jurídico é conceituado no Direito comum. Diz o art. 896 do Código Civil:

"A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

Parágrafo único. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à dívida toda."

Portanto, a solidariedade passiva ocorre sempre que, na mesma relação jurídica, haja mais de um devedor, cada um obrigado ao pagamento do valor integral da *dívida*. A idéia de solidariedade, pois, está intimamente ligada a da preexistência de uma dívida. Sem esta, não há que se cogitar daquela.

A dívida tributária surge com o lançamento (art. 142 do CTN), o qual, nas precisas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO, "não há dúvida, reveste-se de natureza de norma individual, mas para o fim precípuo de acrescentar determinação e certeza àquela obrigação que já nascera, fixando, além disso, os termos de sua exigibilidade" (*in Curso de Direito Tributário*. Saraiva, 1997, p. 243).

Na hipótese vertente, cuida-se de *lançamento por homologação*, em que as subempreiteiras devem efetuar o recolhimento de contribuições previdenciárias com base na *folha de salários* de seus empregados. Se, eventualmente, não o fazem, cumpre à Fiscalização do INSS, através de *lançamento de ofício*, apurar os valores devidos e notificá-las para que os recolham.

Somente após tal providência, ou seja, depois de determinada a dívida tributária, mediante regular lançamento, é que o INSS poderá voltar-se para o devedor solidário (a empresa de construção civil contratante de subempreiteira) e exigir-lhe o pagamento das contribuições previdenciárias não recolhidas. Antes, não.

Aliás, o modo como está redigido o art. 30, VI, da Lei nº 8.212/91 não enseja margem à outra conclusão, que não esta, porquanto está lá que o proprietário, o incorporador, o dono da obra e o condômino são solidários *com* o construtor e este *com* a subempreiteira.

Assim, se, por um lado, *ad argumentandum*, fosse admitida a responsabilidade solidária com total abstração da circunstância de o devedor solidário não haver participado da ocorrência do fato gerador da contribuição exigida (pagou valores de fatura comercial às subempreiteiras e não salários aos empregados destas), por outro, impende concluir-se que se trata de *solidariedade subsidiária*, solução esta, que já ao tempo do extinto Tribunal Federal de Recursos, merecera súmula de jurisprudência, no verbete nº 126, infra-reproduzido:

"Na cobrança de crédito previdenciário, proveniente da execução de contrato de construção de obra, o proprietário, dono da obra ou condômino de unidade imobiliária, somente será acionado quando não for possível lograr do construtor, através de execução contra ele intentada, a respectiva liquidação."

Hodiernamente, esta subsidiariedade do devedor solidário da Previdência Social vem sendo confirmada pelo Direito pretoriano, tal qual o demonstram vários acórdãos exarados pelo Eg. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, como os dos julgamentos das Apelações Cíveis nºs 96.04.36685-8/RS, 94.04.36686-6/RS (*Rep. de Jurisp. IOE*, 1/12604), 96.04.63252-3/RS (RT, *Gad. Dir. Trib. e Finan. Públ.* Vol. 28, p. 212) e 96.04.27873-8-SC (RDDT, vol. 37, p. 208):

Por bem sintetizar essa orientação jurisprudencial, transcrevemos a ementa do acórdão proferido na Ac. 96.04.36685-8/RS, relatado pelo Juiz FÁBIO BITTENCOURT DA ROSA: "TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - RESPONSABILIDADE DO DONO DA OBRA -1. A responsabilidade do dono da obra pelas contribuições devidas por subempreiteiro é solidária, porém subsidiária. Precedentes. 2. *A autuação fiscal independentemente da responsabilidade pelo pagamento, deve ser lavrada em nome do contribuinte.* 3. Apelação e remessa oficial improvidas." (grifamos)

Contribuintes são as subempreiteiras, vez que a sujeição passiva das construtoras dar-se-ia na condição de *devedoras solidárias*, de responsáveis solidárias por *dívida tributária* ou por *crédito tributário*, posto que todo o sistema da responsabilidade tributária é construído a partir da preexistência de um *crédito tributário*, conforme arts. 128 a 135 do CTN.