

SOLIDARIEDADE FISCAL NO DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL

Cláudio José Pinheiro*

1. Introdução

O estímulo à pesquisa deste tema vem de tempos passados. A origem encontra-se embasada nas seguintes palavras de Wladimir Novaes Martinez: “A solidariedade continua provocando dissídios e divergências, a ponto de súpula discordar do Código Tributário Nacional” (1996, p. 9); “Suscita dúvidas, as principais no tocante à solidariedade e à eficácia do benefício de ordem [...] A lei é omissa, rara a jurisprudência e silente a doutrina em relação ao objeto da solidariedade” (1996, p. 66); e ao apresentar a sua obra, que incluía ensinamentos sobre a solidariedade fiscal, o referido autor concluiu dizendo, que se tratava de um pequeno esforço [...] à espera de contribuições generosas e profundas por parte de especialistas e estudiosos (MARTINEZ, 1996, p. 11). Segue outro pequeno esforço.

O conteúdo abordado neste estudo encontra-se restrito às atribuições de competência do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, conforme previsto no artigo 33, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Este trabalho encontra-se dividido em cinco partes. A primeira apresenta o endereço ou a localização da “solidariedade fiscal” dentro do Direito da Seguridade Social e, por consequência, do Direito das Obrigações. Destaca outras limitações do assunto. Fixa os conceitos operacionais necessários para o posterior desenvolvimento do assunto, esclarecendo o que se

entende, entre outros, por: “prestação da obrigação principal e acessória”, “contribuinte”, “responsável”. A segunda parte aborda os aspectos gerais sobre a solidariedade fiscal, aplicáveis aos diversos casos que foram apresentados nas partes seguintes. Decide a situação da solidariedade em relação ao pólo ativo, traz o significado geral e específico da expressão solidariedade, confronta e apresenta as principais diferenças em relação ao mesmo instituto no Direito Civil, e coloca em relevo os principais objetivos da existência deste instituto.

A terceira e a quarta enfrentam o estudo em sua principal essência, confrontando os “direitos” do sujeito ativo e as “obrigações” dos sujeitos passivos no que tange à solidariedade fiscal. A terceira divisão trava o debate em torno da solidariedade fiscal na obrigação principal, seus pressupostos, a sua relação entre contribuintes, entre contribuinte e responsável e a interferência da “subsidiariedade” entre os sujeitos solidários da obrigação principal. O quarto seguimento, basicamente responde à seguinte questão: é possível ou não a solidariedade fiscal se estabelecer no pólo passivo da obrigação acessória? Apresenta posições doutrinárias conflitantes e a resposta objeto da pesquisa. No sexto e último item, longe do interesse do sujeito ativo e de forma sintética, apresenta alguns dos efeitos da solidariedade fiscal, entre os sujeitos passivos; ao final, uma rápida conclusão.

* Professor de Direito Previdenciário e Direito Civil da UNIVALI.
Especialista em Direito Civil e Mestrando em Ciência Jurídica na UNIVALI.

2. Posição do tema no Direito da Seguridade Social e conceitos operacionais * * * * *

As contribuições sociais para o financiamento da Seguridade Social decorrem dos artigos 195 e seguintes e a competência para a instituição de novas fontes está prevista no artigo 149, ambos da Constituição Federal da República Federativa do Brasil. O Código Tributário Nacional - CTN, a Lei Complementar nº 84, de 18/01/1996, a Lei 9.719, de 27/11/1998 e, principalmente, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, disciplinam, entre outros, os vários aspectos das “obrigações perante a Seguridade Social”, relativos ao mencionado financiamento. Para efeito deste trabalho, estas normas jurídicas, quando referidas, serão consideradas com as alterações vigentes até 15/06/1999. Os segurados e demais contribuintes, citados neste texto, encontram-se com o mesmo sentido de definição contido na legislação retro mencionada, salvo menção expressa.

Direito da Seguridade Social é um conjunto de princípios e normas jurídicas substantivas e adjetivas, que regulam a Seguridade Social, esta entendida como um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinado a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

O Direito da Seguridade Social, quando trata da arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições sociais, depende, em grande parte e principalmente, das regras jurídicas materiais e formais do Direito Tributário. Respeitada a hierarquia normativa, primeiramente, deverão ser aplicadas as regras especiais do Direito da Seguridade Social e supletivamente aplicam-se as regras do Direito Tributário. Lembre-se ainda, que o Direito é um sistema orgânico unitário constituído de preceitos, regras e leis e respectivas sanções, com ramos próprios e interligados, que disciplina a sociedade humana. Regras jurídicas aqui entendidas como preceitos, sanções e princípios originários da Lei e aqueles princípios predominantes na doutrina e na jurisprudência.

Adota-se a expressão “Direito da Seguridade Social” e não “Direito Previdenciário”, apesar da equivalência da maioria dos conteúdos doutrinários e jurisprudenciais, para respeitar a amplitude ditada pelo texto constitucional, artigo 194, que inclui saúde, previdência e assistência social. Além disso, a legislação em sua maioria, a começar pela

Constituição Federal, quando trata do financiamento ou das fontes de custeio, refere-se à Seguridade Social e não à Previdência Social. Assim, esta imposição da Lei tem forçado os meios acadêmico e científico a adotar a nomenclatura que efetivamente corresponde com a amplitude do tema.

A obrigação perante a Seguridade Social, que pode ser principal ou acessória, é um vínculo jurídico através do qual o INSS (sujeito ativo) pode exigir do sujeito passivo uma prestação (objeto da obrigação: um dar/pagar, fazer, não fazer), em virtude da concreta ocorrência do ato, fato ou negócio jurídico previsto como hipótese de incidência na lei.

A prestação da obrigação principal é dar, pagar ou recolher a quantia em dinheiro que o contribuinte ou o responsável está obrigado perante o INSS, normalmente através da guia de previdência social – GPS, para saldar o débito da contribuição social ou da multa.

A prestação da obrigação acessória corresponde a uma obrigação não patrimonial, ou seja, o sujeito passivo deverá fazer (exemplo - arrecadar as contribuições dos segurados empregados; prestar informação contábil à fiscalização), ou não fazer (ex.: não averbar obra de construção civil multifamiliar, no registro de imóveis, sem a apresentação válida da certidão negativa de débito – CND) uma prestação positiva ou negativa. É acessória em relação ao seu objetivo de facilitar e assegurar a obrigação principal, atendendo aos interesses da arrecadação e da fiscalização das contribuições.

Do exposto, evidencia-se que é na relação entre os sujeitos passivos da obrigação ante a seguridade social que se estabelece ou está posicionada a “solidariedade fiscal” e propaga-se até a extinção do débito, salvo os casos previstos na lei (ex.: isenção ou remissão pessoal). Para ser um dos referidos sujeitos passivos, é necessário que exista a capacidade passiva que, segundo Paulo de Barros Carvalho, é a habilitação que a pessoa, titular de direitos fundamentais, tem para ocupar o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza fiscal (CARVALHO, 1997, p. 202).

Segundo o artigo 126, do CTN: A capacidade passiva independe: I – da capacidade civil das pessoas naturais (Ex.: um aprendiz, com quinze anos de idade

é considerado absolutamente incapaz de exercer atos da vida civil [art. 5º, inciso I, do Código Civil]; mas, é contribuinte da Seguridade Social [art. 28, § 4º, da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 7º, inciso XXXIII, da Constituição Federal]; II – de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (Ex.: Um ministro de confissão religiosa [padre], que exerceu a sua atividade rezando missas, depois de um ano, constatou-se que ele nunca recebeu a ordenação sacerdotal. Mesmo com o exercício da atividade ilícita, é considerado contribuinte sujeito passivo, nos termos do artigo 12, V, “c”, e do artigo 21, ambos da Lei nº 8.212/91); III – de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (Ex.: reunião de pessoas naturais formando uma sociedade sem registro no órgão competente).

Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento da contribuição social ou penalidade pecuniária (multa). Este, por sua vez, subdivide-se em contribuinte e responsável. Ambos são devedores por débito próprio, pois a lei não faz distinção. O responsável, mesmo quando seja terceiro obrigado, paga dívida própria e não alheia (MORAES, 1987, p.518).

Normalmente o sujeito passivo é o pagador da contribuição social. Mas, como exemplo, pode acontecer que o contador de um trabalhador autônomo desembolse uma quantia certa e pague a contribuição da Seguridade Social deste segurado autônomo. Neste caso, figuram: a) o contador como pagador da contribuição; b) o INSS como sujeito ativo; c) o trabalhador autônomo como contribuinte sujeito passivo. Assim, o contador não tem legitimidade para discutir a ilegalidade da contribuição, objetivar a restituição ou a compensação do valor recolhido (MORAES, 1987, p. 516). Ele não é sujeito da relação jurídica da contribuição social.

O contribuinte é o sujeito ou aquele ente, com personalidade jurídica ou sem personalidade jurídica, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador da contribuição social. Para Sérgio Pinto Martins, contribuinte será aquele que tem relação pessoal, direta, com o pressuposto de fato que irá dar origem à obrigação de pagar a contribuição devida à seguridade social

(MARTINS, 1996, p. 79). No Direito da Seguridade Social o contribuinte pode ter ou não capacidade passiva para ser forçado pelo recolhimento da contribuição social. Exemplo: o segurado empregado é contribuinte, mas é a empresa (o empregador) que tem a capacidade passiva de suportar a execução judicial para o cumprimento da obrigação de recolher aquela contribuição devida (retida ou não retida). Denominando de contribuinte de fato e de contribuinte de direito, Wladimir Novaes Martinez ensina que o contribuinte de fato é aquele que sofre descontos diretos no salário, o empregado urbano ou rural, o temporário, o avulso e o doméstico (e certos produtores rurais). Na condição de contribuinte de fato e de direito, o empresário urbano ou rural, o autônomo, o eventual, o eclesiástico, o facultativo, e o segurado especial. Como contribuinte de direito, responsáveis pela obrigação fiscal, as empresas adquirentes, as cooperativas, os consignatários, organizações arrematadoras de temporários, sindicatos de avulsos e empregadores domésticos (MARTINEZ, 1997, p. 196). A referência retro: “sindicatos de avulsos”, deverá ser substituída por “órgão gestor de mão-de-obra”, instituído pela Lei nº 9.719, de 27/11/1998. O contribuinte com capacidade passiva necessita de dois requisitos: a) ser o sujeito ou aquele ente que deflagra, concretiza ou realiza o fato gerador ou fato imponible da contribuição social ou dele participa; b) ser uma pessoa com personalidade jurídica de direito privado, que integra o vínculo obrigacional do recolhimento da contribuição social. Segue a advertência: Só a pessoa, sujeito de direitos fundamentais, como nome, patrimônio e domicílio, tem condições de ocupar o tópico de devedor da prestação obrigacional (CARVALHO, 1997, p. 206). É denominado de “sujeito passivo direto” (SOUZA, 1975, p.92).

O responsável é a pessoa ou o terceiro que não se encontra unida de forma direta e pessoal ao fato gerador da obrigação perante a Seguridade Social. Héctor B. Villegas, ao dizer que o terceiro tem caráter de sujeito passivo da relação jurídica, afirma que o “realizador” do fato imponible (o destinatário legal tributário, como “contribuinte”) e o terceiro estranho à realização do fato imponible coexistem como sujeitos passivos indistintos da relação jurídica (VILLEGAS, 1980, p. 111). É conhecido como “sujeito passivo indireto” (SOUZA, 1975, p. 93). Este sujeito não é instituído pelo(s) artigo(s) da lei que define o fato gerador da obrigação previdenciária. Para tal

qualificação, basta norma expressa de lei ordinária (MORAES,1987, p. 520). São outros artigos, da mesma lei ou de outra lei, que criam a responsabilidade de uma terceira pessoa, perante o INSS. Esta responsabilidade, além de incluir a obrigação principal (recolher a contribuição social no lugar do contribuinte), pode incluir obrigação acessória (ex.: o serventuário da justiça é obrigado a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições da Seguridade Social). A existência de um responsável pressupõe a de um contribuinte, para deflagrar a ocorrência do fato gerador de forma

concreta. A pessoa do responsável responde, assegura, assume a obrigação perante o INSS (sujeito ativo).

Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam as mencionadas obrigações de fazer ou não fazer algo previsto em lei. Esta pessoa pode ser um dos contribuintes, um dos responsáveis acima mencionados ou outra pessoa indicada pela lei. Todavia ninguém é responsável apenas em relação às obrigações acessórias (MORAES,1987, p. 520).

3. Aspectos gerais sobre a “solidariedade fiscal”

A solidariedade fiscal não existe no pólo ativo, regulado pelo Direito da Seguridade Social, porque figura apenas o INSS como credor. Na forma passiva, existindo apenas um devedor, igualmente, não existe a solidariedade. Portanto, a possibilidade de sua existência só acontece de forma passiva, quando se encontram presentes dois ou mais devedores. Assim, na área fiscal, tanto no Direito Tributário como no Direito da Seguridade Social só é possível a “solidariedade passiva”.

O Direito Civil admite a solidariedade tanto no pólo ativo como no pólo passivo. Considerando apenas o lado passivo, sem solidariedade, a regra geral é: “cada devedor só responde pela sua parte”; ou seja, a obrigação subdivide-se; esta subdivisão pode aparecer de forma conjunta, que é diferente de única ou toda. Mas, a lei ou o contrato (vontade entre as partes) pode instituir a solidariedade. E, neste caso, qualquer um dos devedores responde pela dívida toda ou única.

Solidariedade, instituto previsto no Direito Romano, significa: De sólido, do latim solidus (inteiro, consolidado), exprime a qualidade de tudo o que deva ser cumprido ou feito por inteiro, sem divisão, ou fracionamento (DE PLÁCIDO E SILVA, 1984:266,v.IV). O Código Tributário Nacional e a mencionada legislação da Seguridade Social não definem a “solidariedade passiva”, que só é possível partindo do parágrafo único do artigo 896 do Código Civil: Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda. É possível a adoção desta definição por

força do que dispõem os artigos 109 e 110 do CTN.

A solidariedade do Direito da Seguridade Social tem regras e características diferentes da solidariedade do Direito Civil. Apesar de terem a mesma geração, existem diferenças fundamentais: no Direito da Seguridade Social: a) não pode ser constituída por acordo entre as partes; b) não existe no pólo ativo; c) é instituída de forma implícita (ou expressamente) pela lei; c) não é possível o INSS renunciar do direito à solidariedade; no Direito Civil: a) pode ser constituída pelo ajuste de vontades; b) não existe via testamento; c) pode existir entre os sujeitos ativos; d) deve ser sempre expressamente instituída; e) é possível a renúncia (art. 912, do Código Civil).

Destacam-se como principais objetivos da existência do instituto da solidariedade fiscal, os seguintes: a solidariedade é simples forma de garantia, [...] não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta e não serve como forma de escolher um terceiro ou um responsável pelas contribuições sociais (BALEIRO,1999, p. 729). A existência do instituto da solidariedade passiva tem como objetivos: a) trazer maior vantagem para o credor, seja para facilitar a cobrança ou para a execução (MORAES,1987, p. 527); b) atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos (CARVALHO,1997, p. 208); c) tornar mais segura a arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições sociais; d) maior garantia do pagamento da dívida, com diferentes patrimônios respondendo pela totalidade da obrigação.

4. Solidariedade fiscal na obrigação principal: sujeito ativo e sujeitos passivos

4.1 Pressupostos gerais

Existindo a solidariedade, o INSS poderá exigir a totalidade da dívida, na pessoa do contribuinte ou do responsável que for escolhido; poderá ainda, exigir a totalidade da dívida de todos os devedores solidários ao mesmo tempo, desde que receba uma única vez o crédito a que tem direito.

Se o INSS exigir o total da obrigação principal de um dos sujeitos passivos solidários e este tornar-se insolvente, pode direcionar a exigência da dívida para outros ou para os outros coobrigados.

A interrupção da prescrição pode influenciar, a suspensão não influencia no elo de solidariedade entre os devedores. Assim, qualquer dos atos de interrupção da prescrição (Ex.: Art. 172, do Código Civil: citação pessoal do devedor, protesto, pelo reconhecimento inequívoco da existência do débito) que aconteça em relação a um dos devedores solidários, tem plena eficácia em relação aos outros, conforme inciso III, do artigo 125, do CTN: salvo disposição de lei em contrário, a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais. Diferente, pelo cunho pessoal, quando se trata de suspensão ou impedimento da prescrição, disciplinadas nos artigos 169 a 171 do Código Civil (contra os incapazes de que trata o art. 5º do Código Civil; contra os ausentes do Brasil em serviço público da União, dos Estados, ou dos Municípios; contra os que se acharem servindo na armada e no exército nacionais, em tempo de guerra; pendendo condição suspensiva; não estando vencido o prazo e pendendo ação de evicção). O mesmo alcance não tem em relação às causas suspensivas da prescrição, que são, regra geral, de caráter pessoal (MORAES, 1987, p. 529).

O legislador ordinário não pode valer-se do instituto da solidariedade para estender a obrigação principal, perante a Seguridade Social, a pessoas protegidas pela

isenção (que tem base de imunidade), conforme previsto no § 7º do artigo 195, da Constituição Federal e disciplinado no artigo 55 da Lei nº 8.212/91 (BALEIRO, 1999, p. 728).

Se o INSS propõe em juízo uma execução judicial da dívida ativa contra um dos devedores solidários e nos embargos obtém sentença favorável, conseqüentemente a coisa julgada atingirá a todos os coobrigados solidários; salvo, se a defesa foi de exceção particular. O efeito inverso igualmente acontece, no caso de um devedor ser vitorioso numa tese de defesa comum a todos, resulta aos demais devedores solidários a possibilidade de suscitarem a coisa julgada. O mesmo pode acontecer em relação a outro tipo de ação, como a declaratória de inexistência de débito. Assim, qualquer sujeito passivo solidário pode apresentar contra o INSS defesa que sejam comuns a todos os coobrigados solidários (Ex. isenção ou remissão total do crédito, a prescrição da dívida); bem como, as teses de defesa denominadas pessoais (Ex.: isenção ou remissão pessoal). É vedada a apresentação de defesa ou opor exceções particulares de outro coobrigado solidário que não participa da mesma ação judicial (Ex.: o direito de compensação existente em favor deste último devedor).

A obrigação principal perante a Seguridade Social é satisfeita com uma prestação em dinheiro, que é considerado indivisível pela incidência dos efeitos da solidariedade. Salvo disposição de lei em contrário, no caso de solidariedade: a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais coobrigados (art. 125, inciso I, do CTN); b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo (art. 125, inciso II, do CTN);

4.2 Solidariedade fiscal entre contribuintes

Existindo pluralidade de contribuintes, encontra-se estabelecida a denominada solidariedade de fato, por disposição do inciso I, do artigo 124 do CNT: são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Exemplo: uma empresa comercial de fato, formada por seis sócios (um com 50% das cotas da sociedade e os demais com 10%, cada um), que não recolheu a sua contribuição social, correspondente aos 15% sobre o total do valor pago, aos empresários, a título de pro-labores (Art. 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 84/96, combinado com o inciso III, do Art. 126 do CTN); neste caso, se a empresa estivesse regularmente constituída, como sujeito passivo, seria obrigada pelo recolhimento total da contribuição social; mas, diante da sua irregular constituição, os cinco sócios são contribuintes solidários da relação obrigacional, em sua totalidade, sem embargo da desigual co-participação. Todos têm interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Na solidariedade de fato não existe a possibilidade jurídica de ser reclamado o benefício de ordem (parágrafo único do art. 124, do CTN). O sujeito passivo, escolhido pelo INSS para ser executado judicialmente, entre os demais devedores solidários, não poderá exigir que sejam primeiro executados bens de outro co-devedor não executado. Não poderá ainda, indicar bens de outro devedor solidário e exigir que a penhora recaia primeiramente sobre os bens que indicou. Não existe ordem ou seqüência para beneficiar os devedores solidários, perante a absoluta liberdade de escolha que dispõe o INSS, podendo exigir de um, de alguns ou de todos os devedores solidários, da maneira que melhor lhe garanta a satisfação do crédito da Seguridade Social.

Este tipo de solidariedade é resolvida genericamente pelo legislador e sem necessidade de lei expressa (VILLEGAS, 1980, p. 116). O interesse comum, constante do inciso I, do artigo 124, do CTN, é a participação mútua ou a relação recíproca que une os contribuintes, indicados pela lei, com personalidade jurídica de direito privado, na prática do ato, fato ou negócio jurídico realizador do fato gerador de uma determinada contribuição social. Quando existe unilateralidade de interesses no fato tributado, a solidariedade estabelece-se naturalmente entre os

contribuintes (Ex.: A contribuição do empregador doméstico[art. 24, da Lei nº 8.212/91], no caso de família[art. 15, inciso II, da mesma lei; composta pelos pais e seus descendentes, conforme definido pelo art. 226, § 4º, da Constituição Federal], com empregado doméstico trabalhando a noventa dias, para os pais e seus filhos, em uma mesma residência, sem registro e sem recolhimento das contribuições sociais; dessa forma, instalou-se a solidariedade passiva entre os contribuintes, componentes da família, com unilateralidade de interesses na remuneração do empregado doméstico). Quando surge a bilateralidade no fato tributado, de ocorrências em que o fato consubstancia-se pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação (CARVALHO, 1997, p. 209).

No Direito da Seguridade Social toda dívida que atinge dois ou mais contribuintes (sujeitos passivos) é solidária, salvo disposição de lei em contrário. A regra que predomina na obrigação do recolhimento da contribuição social ou de penalidade pecuniária, em relação à solidariedade, é inversa: presume-se a solidariedade, caso a lei silencie (MORAES, 1987, p. 527). Para não gerar dúvidas, entende-se que efetivamente a solidariedade não se presume; salvo, se esta expressão deva ser entendida como: é implícita a solidariedade, diante da pluralidade de contribuintes sujeitos passivos de um mesmo fato gerador; que está envolvida pelas disposições do inciso I, do artigo 124, do CTN, mas não de modo claro na redação da norma do fato gerador.

Se a fiscalização do INSS defrontar-se com o débito de uma empresa de fato (sem registro no órgão público), com sócios, deverá emitir uma única notificação fiscal de lançamento de débito – NFLD contra o sócio (A) e contra o sócio (B). Se lançar apenas contra “A”, somente A deve ser tido como sujeito passivo da obrigação tributária, e somente nele, portanto, há de se concentrar a possibilidade de tutela executiva. De seu turno, B, inatingido pelo lançamento, encontra-se na situação de um simples sujeito passivo do vínculo tributário (DENARI, 1977, p. 71). O lançamento fiscal, entre outras funções, determina quem é ou quem são os sujeito(s) passivo(s). E, sendo assim, a fiscalização pode: a) lançar todos os

devedores solidários, em conjunto, dando integral validade ao nexo de solidariedade; ou b) notifica um ou alguns dos coobrigados, à sua livre escolha, abrindo mão da generosa garantia da solidariedade. Se a decisão foi pela primeira opção: os devedores solidários, depois de notificados, poderão pagar a dívida, apresentar defesa administrativamente ou deixar que seja inscrito o débito; nesta fase, o INSS deverá ter a cautela de expedir a certidão da dívida ativa com o nome de todos os devedores solidários, para que, no momento da execução do débito, tenha o direito de escolher quem serão os executados; na

terceira fase, ao se instaurar a relação tributária processual, o ente público poderá promover a citação única ou plúrima, recaindo a penhora sobre [...] quaisquer [...] bens que compõem o patrimônio comum dos co-devedores nominados (DENARI, 1977, p.73). Se o lançamento foi feito somente contra um dos devedores solidários, apenas ele responderá por todos estes procedimentos. O INSS perderá, neste caso, o benefício da solidariedade; salvo, se deflagrar todo aquele procedimento, contra o outro devedor solidário, até formalizar o título executivo (certidão da dívida ativa), se ainda não ocorreu a decadência.

4.3 Solidariedade fiscal entre contribuinte e responsável

Responsável solidário é aquele que não está ligado de forma direta e pessoal ao fato gerador consumado, da obrigação fiscal que a lei declara de forma expressa a existência da solidariedade entre ele e um ou mais contribuinte, afastando o benefício de ordem. Este tipo de solidariedade é denominada de solidariedade de direito. A instituição ou nomeação do responsável solidário, por declaração expressa da lei, acontece com base no inciso II, do artigo 124 do CTN: São solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. (Ex.: Art. 48 da Lei nº 8.212/91: A prática de ato com inobservância do disposto no artigo anterior, ou o seu registro, acarretará a responsabilidade solidária dos contratantes e do oficial que lavrar ou registrar o instrumento). Este tipo de solidariedade, também denominado de plena, não comporta benefício de ordem (parágrafo único do art. 124, do CTN). O INSS poderá executar judicialmente o seu crédito diretamente contra o responsável solidário, sem a necessidade de primeiramente executar os bens do contribuinte solidário.

Quando a lei nomeia um responsável solidário, o contribuinte continua participando pessoalmente da relação jurídica (se excluísse o contribuinte, seria o caso de substituição e não solidariedade). Forma-se um duplo vínculo obrigacional, o primeiro entre o INSS (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), o segundo entre o INSS e o responsável (sujeitos passivos), com a obrigação de uma única prestação para a Seguridade Social. Ambos os vínculos (fisco com contribuinte e fisco com responsável solidário) são autônomos, integrando, porém, uma só relação jurídica, por identidade de objeto (VILLEGAS, 1980,

p. 112). Relação jurídica é o vínculo estabelecido pela norma jurídica, entre a pretensão ou direito do INSS (fisco) e a obrigação do sujeito passivo designado pela lei, presos pela ocorrência do fato gerador da contribuição social. A autonomia dos vínculos deve ser entendida no sentido de que o INSS pode exigir de qualquer um dos sujeitos passivos a contribuição social. Esta independência gera o efeito jurídico de que, extinta a obrigação principal para o contribuinte, ela fica extinta para o responsável e vice-versa. O mesmo raciocínio deve ser usado no caso de múltiplos vínculos, com a existência concomitante de dois ou mais contribuintes e um ou mais responsáveis, ligados ao cumprimento solidário de uma única obrigação.

O responsável solidário é estranho ao evento gerador da contribuição social, não tem as características de contribuinte. Porém, é componente de outro vínculo com características de coerção ou de repressão, pelo descumprimento de um dever previsto na lei. O responsável solidário surge quando inadimplente ou não satisfaz um dever que deveria ter respeitado ou praticado. O legislador ordinário não pode incluir outras pessoas, estranhas, para participar da ocorrência do fato gerador, porque estaria infringindo o inciso I, do artigo 121, do CTN e o próprio artigo 195 da Constituição Federal, que nomeia os sujeitos passivos. Mas, ele pode legislar criando outras relações, de caráter administrativo, instituindo deveres e prescrevendo sanções. É justamente aqui que surgem os sujeitos solidários, estranhos ao acontecimento do fato jurídico tributário. Integram outro vínculo jurídico, que nasceu por força de uma ocorrência tida como ilícita. A lei, estruturada para garantir a eficácia de suas disposições, entrelaça os

dois nexos obrigacionais, sugerindo, à primeira vista, a existência de uma única relação, com dois sujeitos que se aproximam pelas ligações da solidariedade jurídica (CARVALHO, 1997, p. 210).

O artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, com base no artigo 124, inciso II e seu parágrafo único, do CTN, instituiu expressamente a solidariedade, obrigando empresas que participam de um mesmo grupo econômico, pelo recolhimento das contribuições sociais ou penalidades pecuniárias. As obrigações decorrentes desta solidariedade encontram-se restritas àquelas previstas na Lei nº 8.212/91. Atinge qualquer tipo de grupo econômico, não importa a sua característica, a sua índole, a sua formação ou natureza. Para a aplicação prática da solidariedade, é necessário que o INSS promova a caracterização da efetiva existência do grupo econômico. No entendimento de Wladimir Novaes Martinez, a formação de um grupo econômico pressupõe a existência de duas ou mais pessoas jurídicas de direito privado, pertencentes às mesmas pessoas, não necessariamente em partes iguais ou coincidindo os proprietários, compondo um conjunto de interesses econômicos subordinados ao controle do capital. [...] O importante, na caracterização da reunião dessas empresas, é o comando único, a posse de ações ou quotas capazes de controlar a administração, a convergência e políticas mercantis, a padronização de procedimentos e, se for o caso, mas sem ser exigência, o objetivo comum (MARTINEZ, 1996/a: 364). O mesmo autor cita como exemplos de grupos econômicos BRADESCO, PETROBRÁS e outros.

Ainda como exemplo, o § 4º, do artigo 2º, da Lei nº 9.719, de 27/11/1998, estabeleceu a solidariedade entre o operador portuário (empresa que realiza operações portuárias previstas na Lei nº 8.630, de

25/02/1993) e o órgão gestor de mão-de-obra (associação civil de utilidade pública, constituída pelos operadores portuários, que arrecada as contribuições sociais dos trabalhadores avulsos e dos operadores portuários e recolhe para o INSS, entre outras atribuições previstas na Lei nº 8.630, de 25/02/1993), pelo “pagamento das contribuições previdenciárias e demais obrigações, inclusive acessórias, devidas à Seguridade Social, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, vedada a invocação do benefício de ordem”. O operador portuário é o contribuinte nos termos do inciso I, do artigo 1º, da Lei Complementar nº 84, de 18/01/1999. O órgão gestor de mão-de-obra é o responsável solidário, conforme acima mencionado. O armador, o dono de navio, o proprietário ou consignatário de mercadoria são “contratantes - tomadores de serviço”, perante o operador portuário, que ficaram excluídos da responsabilidade pelo recolhimento das contribuições sociais e por consequência da responsabilidade solidária.

No débito que estão figurando o contribuinte e o responsável, ambos solidários, não há nenhum dever administrativo de notificá-lo [responsável] dos atos formais do procedimento [lançamento e notificação fiscal]. O processo administrativo desenvolve-se somente no confronto do obrigado principal, em cujo nome será inscrita a obrigação tributária, após decisão de última instância administrativa (DENARI, 1977, p. 87). Justifica-se esta situação, tendo em vista que o procedimento administrativo desenvolve-se no confronto do obrigado principal (contribuinte) e não em relação ao responsável, que não participou da situação que deflagrou o fato gerador da contribuição social. Na fase judicial, o responsável deverá ser citado para integrar a lide.

4.4 Solidariedade fiscal, via subsidiariedade, entre contribuinte e responsável * * * * *

Responsável solidário subsidiário é a pessoa que não é contribuinte e que a lei declara a existência da solidariedade entre ele e um ou mais contribuintes, garantindo o benefício de ordem. Ou seja, o responsável solidário ao ser executado pelo INSS poderá exigir que primeiramente sejam executados (penhorados) bens do devedor principal (contribuinte). No caso de ficar saldo devedor, em segunda ordem

ou em segundo lugar, é chamado o devedor solidário subsidiário (responsável). Suportado nas disposições do artigo 1.491 do Código Civil, Hugo de Brito Machado explica o que é benefício de ordem, afirmando que o fiador indicará bens do devedor, situados no mesmo Município, livres e desembaraçados, bastantes para o pagamento do débito. Isto é benefício de ordem. É o direito à

observância de uma ordem, de uma seqüência, quanto à execução, operando-se primeiramente esta contra o devedor (MACHADO, 1998, p. 104).

Subsidiário é expressão originária do latim *subsidiarius*, que significa reserva ou que é de reforço. Responsabilidade subsidiária entende-se a que vem reforçar a responsabilidade principal, desde que não seja suficiente para atender os imperativos da obrigação assumida (DE PLÁCIDO E SILVA, 1984, p. 278, v.IV). Como exemplo, verifica-se a solidariedade via subsidiariedade, na prescrição do artigo 42, da Lei nº 8.212/91, com os administradores de autarquias e fundações públicas, criadas e mantidas pelo Poder Público de empresas públicas e de sociedades de economia mista, sujeitas ao controle da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, que se encontrarem em mora, por mais de trinta dias, no recolhimento das contribuições previstas na retro mencionada lei. O solidário subsidiário só será chamado para cumprir as obrigações do recolhimento das contribuições sociais, se aquelas entidades não promoverem os respectivos pagamentos dentro de trinta dias do vencimento das mesmas.

Outra situação de solidariedade via subsidiariedade encontra-se no artigo 48, da Lei nº 8.212/91, em que são atreladas às pessoas dos contratantes o oficial que lavrar ou registrar o instrumento. Lavrar, na terminologia jurídica, é empregado no sentido de escrever, fazer por escrito, escriturar, formular por escrito, elaborar por escrito (DE PLÁCIDO E SILVA, 1984, p. 52, v.III). Os oficiais de registro desempenham suas funções em cartórios ou escritórios de registros públicos, registram entre outros atos: a) os relativos às pessoas jurídicas de Direito Civil e nas Juntas de Comércio principalmente as pessoas jurídicas comerciais e industriais; b) os títulos e documentos; c) o registro imobiliário. Para o desempenho destas funções, conforme o cartório, imobiliário ou não, os oficiais recebem denominações diferentes, entre as quais: tabelião, escrivão, notário, cartorário e oficial de registro. A Lei nº 6.015, de 31/12/1973, dispõe sobre os registros públicos de pessoas naturais, de pessoas jurídicas, de títulos e documentos e de imóveis. O mencionado instrumento, entre outros, pode ser: a) uma escritura de compra e venda de bem móvel ou imóvel, b) um contrato de prestação de serviço ou de fornecimento de material; c) o habite-se de obra de construção civil; d) de um dos atos previstos na alínea “d”, do inciso I, do artigo 47,

da Lei nº 8.212/91. Contratante é aquela pessoa que participa de um contrato, ajuste, convenção, pacto ou transação. Os contratantes, no caso em estudo, são aquelas pessoas que de uma forma ou de outra, apresentam características que os qualifiquem como contribuinte ou responsável pelas obrigações relativas às contribuições sociais da Seguridade Social. E neste rol, seguem algumas: o incorporador definido na Lei nº 4.591, de 16/12/1964, o condômino de unidade imobiliária, a empresa que contratar com o Poder Público, que alienar bem móvel ou imóvel. Neste tipo de solidariedade, o terceiro (o oficial) tem deveres de representação, administração e fiscalização, espécie de sanção por ato ilícito, responsabilizando-o subsidiariamente pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte (BALEEIRO, 1999, p. 753). A responsabilidade do oficial depende da ocorrência do fato ilícito, lavrar ou registrar o instrumento sem exigir a apresentação da certidão negativa de débito – CND, nos casos em que a lei exige a apresentação (art. 47, da Lei nº 8.212/91).

A nomeação do responsável solidário, via subsidiariedade, só acontece por declaração expressa da lei, gerando uma exceção à regra do parágrafo único do artigo 124 do CTN. É uma solidariedade de direito e não de fato, porque precisa ser instituída expressamente pela lei, só que acompanhada, implícita ou explicitamente, do instituto da subsidiariedade. O legislador normalmente não usa a expressão “subsidiário”, para diferenciá-lo do devedor solidário sem benefício de ordem (exceção, verifica-se no art. 133, II, do CTN). Este benefício ou a subsidiariedade encontra-se implícita na condição imposta pelo legislador no conteúdo da norma. Um dos exemplos mais evidentes desta afirmação está no caput do artigo 134, do CTN: nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: ... VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas (grifo inexistente no original). Zelmo Denardi corrobora com este entendimento ao afirmar: Nos termos do caput do art. 134 trata-se de responsabilidade solidária, mas em via subsidiária, pois os sujeitos passivos ali elencados somente respondem “ nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Em primeiro lugar, portanto, devem ser executados os bens do devedor principal, in casu, do contribuinte

(DENARDI, 1995, p. 199). A expressão “sociedades de pessoas”, inserta no artigo 134, acima, são as em nome coletivo e outras, que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada (BALEIRO, 1999, p. 753).

A legislação específica da Seguridade Social tem poucos exemplos de solidário subsidiário, prefere afastar expressamente esta possibilidade, para facilitar a satisfação do seu crédito. É o que aconteceu com o disposto no artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, onde consta, entre outros, a solidariedade do proprietário, do incorporador, do dono da obra com o

construtor. Neste caso, o artigo 1º, da Lei nº 9.528, de 10/12/1997 acrescentou a seguinte expressão: ... não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem. Esta foi a maneira encontrada pelo legislado para afastar os efeitos da Súmula 126, do Tribunal Federal de Recursos: 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 tentada, a respectiva liquidação.

5. Solidariedade fiscal na obrigação acessória: sujeito ativo e sujeitos passivos * * * * *

É possível ou não a solidariedade fiscal estabelecer-se no pólo passivo da obrigação acessória? A inobservância ou o descumprimento da obrigação acessória (fazer, não fazer ou tolerar), converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º, do art. 113, do CTN). Este desrespeito à obrigação acessória transforma a pessoa obrigada em sujeito passivo da obrigação principal, cuja prestação passa a ser o pagamento da pena de multa administrativa, com timbre sancionatório, mediante a lavratura de um auto de infração.

Quando a obrigação acessória converte-se em obrigação principal, esta penalidade pecuniária é tratada como obrigação principal. Inclusive, é o que prescreve o § 1º do artigo 113, do CTN: A obrigação principal que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Portanto, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 134, do CTN, tudo o que foi abordado sobre a solidariedade fiscal na obrigação principal é aplicado nesta fase, que se inicia com o descumprimento da obrigação acessória, formalizada pelo auto de infração. No mesmo sentido, entende Bernardo Ribeiro de Moraes que os coobrigados, em regime de solidariedade, podem ser compelidos ao pagamento da dívida tributária, em seu sentido amplo, abrangendo o pagamento da dívida principal, acrescido das prestações pecuniárias que a acompanham (MORAES, 1987, p. 529).

Este item tem o propósito de apresentar alguns posicionamentos doutrinários, sobre a possibilidade

jurídica ou não, da existência da solidariedade entre os sujeitos passivos da obrigação acessória, enquanto obrigação de fazer, não fazer ou tolerar. Poucos autores enfrentaram, isoladamente, este assunto, transformando este propósito em proposta para maiores debates.

O professor Benedetto Cocivera da Universidade de Bari, Itália, afirma que “A solidariedade tributária se estende, não só ao pagamento da dívida tributária, como também aos chamados ‘deveres formais’” (COCIVERA, 1978, p. 29). Estes deveres formais são esclarecidos pelo autor, como sendo aqueles que podem ser representados pela apresentação de documentos, prestação de informações e outros citados no texto.

No mesmo sentido, abordando sobre o âmbito da solidariedade, para ver quais as obrigações encontram-se por ela abrangidas, Bernardo Ribeiro de Moraes enfoca com exclusividade as “obrigações acessórias”, objeto deste item, entendendo que é possível a existência da solidariedade; porém, restrita aos casos da “solidariedade de fato”. Isto, sem maiores explicações e com a seguinte frase: “Todavia, a solidariedade se estende também ao campo das obrigações acessórias, nos casos da solidariedade de fato” (MORAES, 1987, p. 529).

Para Arnaldo Borges, afirmando o oposto, sem justificar, entende que a solidariedade no Direito Tributário só existe, tanto quanto no Direito Civil, em relação às obrigações de dar. Não há no Direito Civil como no Direito Tributário solidariedade nas obrigações de fazer, não fazer ou tolerar. No Direito

Tributário só há solidariedade em relação à obrigação principal (BORGES, 1981, p. 80).

A obrigação acessória, no Direito da Seguridade Social, tem como sujeito passivo, na maioria dos casos a empresa (art. 15, da Lei nº 8.212/91); mas, pode ser entre outras, as seguintes pessoas físicas: a) o dirigente de órgão ou entidade da administração direta e indireta federal, estadual, do Distrito Federal ou Municipal; b) o titular de serventia do cartório; c) o síndico, o comissário ou o liquidante, nas empresas em falência ou concordata; d) o inventariante.

A solidariedade de fato, prevista pelo artigo 124, inciso I do CTN, não pode ser aplicada às pessoas envolvidas com obrigações acessórias, porque está restrita às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o “fato gerador da obrigação

principal”. A regra geral é a de que a solidariedade não se presume, pode encontrar-se implícita, na forma do artigo retro mencionado.

A legislação tem nomeado e obrigado pessoas, de forma individual, para o cumprimento das prestações que constituam o objeto das obrigações acessórias relativas à Seguridade Social.

Analisando atentamente a situação, verifica-se o seguinte: tanto na obrigação de fazer, na de não fazer, como na de tolerar, o INSS nada pode fazer, enquanto não for violada uma destas obrigações. E no momento em que acontecer a infração, existe uma transformação, não é mais uma obrigação acessória (fazer, não fazer ou tolerar), passou a ser uma obrigação principal, cujo objeto é uma penalidade pecuniária. Conclui-se que não existe solidariedade no pólo passivo da obrigação acessória.

6. Efeitos da solidariedade fiscal entre os sujeitos passivos

O devedor, ao quitar a obrigação, espontânea ou compulsoriamente, terá o direito de exigir de cada um dos co-devedores a respectiva cota-parte, pois a solidariedade não passa para a pessoa que liquidou a obrigação (MORAES, 1987, p. 529). O contribuinte ou o responsável, antes solidário, que já pagou a contribuição ou a penalidade pecuniária, terá direito de ressarcir-se, cobrando de cada um dos coobrigados sua parte proporcional. Esta garantia decorre do princípio que combate o enriquecimento sem justa causa ou ilícito. É o que prescreve o artigo 913, do Código Civil: O devedor, que satisfizer a dívida por inteiro, tem direito a exigir de cada um dos co-devedores a sua cota, dividindo-se igualmente por todos a do insolvente, se o houver. No artigo 914, do mesmo código, consta: Presumem-se iguais, no débito, as partes de todos os co-devedores. No caso de rateio, entre os co-devedores, pela parte que na obrigação incumbia ao insolvente (art. 913), contribuirão também os exonerados da solidariedade pelo credor (art. 912). Mas se a dívida solidária interessar exclusivamente a um dos devedores, o artigo 915 do Código Civil determina que: responderá este por toda ela para com aquele que pagar.

Para o restabelecimento do equilíbrio entre os coobrigados, a solução passa por intermédio da ação regressiva ou ação reversiva. Neste caso, ação

regressiva é o processo, através do qual o devedor que satisfizer a dívida exige dos demais consortes as quotas proporcionais respectivas. Através da ação de regresso, aquele que paga recobra as partes dos demais responsáveis, que ficam assim nivelados no mesmo pé de igualdade, como quer a lei. Para esse fim, dispõe o Código Civil, no art. 985, nº III, que se opere a sub-rogação, de pleno direito, em favor de terceiro interessado, que paga a dívida pela qual era ou podia ser obrigado, no todo ou em parte (MONTEIRO, 1990, p. 189). Enquanto não ocorrer a satisfação ou o pagamento total da dívida (ou que o pagamento ultrapasse a sua parte ou quinhão), por um dos devedores, não surge este direito regressivo.

Esta relação jurídica que se estabelece, visando o ressarcimento, não é regulada pelo Direito da Seguridade Social e sim de Direito Civil. Mesmo que exista na legislação da Seguridade Social a previsão do direito ao ressarcimento, continua sendo uma relação jurídica de índole privada ou do Direito Civil (Ex.: Art. 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, disciplina a responsabilidade solidária do proprietário da obra e outras pessoas com o construtor, e do construtor com a subempreiteira, ... ressalvado o seu direito regressivo contra o executor ou contratante da obra...). Tratando-se de Direito Tributário, mas aplicável ao tema em estudo, Héctor B. Villegas

explica a natureza desta relação jurídica: a relação jurídica de ressarcimento não é de natureza tributária, porque seu sujeito ativo não é titular de um direito subjetivo público, e porque se trata de uma relação patrimonial na qual a prestação que constitui seu objeto, não é um tributo (VILLEGAS, 1980, p. 120). E é o próprio Héctor B. Vilegas que destaca as conseqüências jurídicas dessa relação de direito privado, contida no direito regressivo, como segue: 1) se os obrigados ao ressarcimento são vários, não vigoram as regras da solidariedade tributária. A obrigação de ressarcir será, em princípio, comum e só haverá solidariedade se ela surge expressamente das fontes mencionadas na lei civil; 2) a prescrição da ação de ressarcimento rege-se, quanto aos prazos, começo de cômputo dos mesmos, interrupção e

suspensão, pelas disposições da lei civil; 3) no caso de falta de pagamento no término (mora) adquirem-se os direitos previstos na lei civil e, não, na tributária; 4) o que visa obter o ressarcimento não goza das mesmas garantias do fisco, nem de seus privilégios, nem pode extrair a certidão da dívida, constituindo o sujeito passivo em mora, nem fazer uso da regra solve et repete; 5) quem não cumpre a obrigação de ressarcir, não comete uma infração tributária, enquadrável no direito penal tributário (VILLEGAS, 1980, p. 120).

Se a dívida perante o INSS extingue-se para um dos sujeitos passivos solidários, este término acontece para todos os demais coobrigados, conforme dispõe o inciso I do artigo 125, do CTN: o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita-se aos demais.

7. Conclusão

Com razão o Professor Wladimir Novaes Martinez, a solidariedade fiscal, com enfoque no Direito da Seguridade Social, depende de maior atenção dos doutrinadores. Por outro lado, não se pode negar que no Direito Tributário é um instituto consagrado e aceito sem grandes discussões, como vem ocorrendo com o instituto da substituição na forma de aplicação progressiva do § 7º, do artigo 150, da Constituição Federal.

A existência deste instituto é de relevância coletiva, porém subestimado pelo legislador da Seguridade Social. Visa especialmente dar apoio, auxílio e favorecer o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS na arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições sociais. Instrumento de grande poder e versatilidade no momento da cobrança judicial do débito, que não tem recebido do INSS o merecido esclarecimento técnico, para orientar os contribuintes e os agentes fiscais, objetivando uma efetiva aplicação aos casos concretos

A “solidariedade fiscal entre contribuintes” é de ordem interna ao fato gerador. É a mais poderosa, no sentido de afastar discussões quanto à sua existência. Em benefício dos contribuintes, ela apresenta algumas vantagens, tais como: a) é restrita ao ambiente definido como fato gerador da obrigação, não permitindo ao legislador ordinário incluir outras pessoas estranhas àquela relação interna; b) nunca está expressamente dito na lei que, em determinado

caso, existe a solidariedade; c) para identificá-la em situações concretas, exige do agente fiscal domínio técnico da relação jurídica, existente implicitamente no fato gerador de um determinado crédito; d) formalizado o crédito contra um dos devedores solidários, os demais coobrigados ficam de fora da inscrição da dívida ativa e da própria execução fiscal; salvo, novo processo administrativo.

A “solidariedade fiscal entre contribuinte e responsável” é de ordem externa ao fato gerador. É menos poderosa, no sentido acima mencionado. Porém, apresenta muitas vantagens na ótica do INSS, entre as quais: a) encontra-se expressamente dito na lei, que os sujeitos passivos são solidariamente responsáveis pelo débito; b) é externa ao fato gerador da obrigação perante a Seguridade Social; c) o legislador ordinário tem pleno domínio de criar obrigações para terceiras pessoas, estranhas ao fato gerador e expressamente instituir a solidariedade fiscal; d) o responsável não realiza o pressuposto do fato gerador, assim, normalmente não participa do processo administrativo discutindo os elementos subjetivos e objetivos do pressuposto; e) o responsável, como parte (inciso V, art. 4º, da Lei nº 6.830, de 22/09/1980), pode e deve ser citado para integrar execução judicial, indicando bens do devedor principal ou respondendo com os seus próprios bens; f) as poucas relações de solidariedade fiscal, que existem na legislação da Seguridade, em sua maioria, encontram-se neste tipo. Para o responsável solidário

a existência da subsidiariedade é muito vantajosa, pois, ameniza em muito as consequências jurídicas da solidariedade plena e possibilita ampliar as teses de defesa, ao exigir a prova de um ato ou fato interveniente, responsável pela deflagração da responsabilidade subsidiária.

Não existe solidariedade fiscal entre os sujeitos passivos da obrigação acessória, enquanto obrigação acessória, perante a Seguridade Social. Os efeitos da solidariedade fiscal, entre os sujeitos passivos, é relação de ordem privada, regulada pelo Direito Civil e pouco interessa para o Direito da Seguridade Social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BORGES, Arnaldo. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- COCIVERA, Benedetto. Efeitos substanciais e processuais da solidariedade na dívida tributária. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, a. II, n. 4, p. 28 – 49, abril/junho/1978.
- DENARDI, Zelmo. Sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. Coordenador: Ives Gandra da Silva Martins. Belém: Ed. CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1995. p. 191/213.
- _____. *Solidariedade e sucessão tributária*: São Paulo: Saraiva, 1977.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, v. 1-4
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Curso de Direito Previdenciário: Noções de Direito Previdenciário*. São Paulo: LTr, 1997. Tomo I.
- _____. *Obrigações previdenciárias na construção civil*: São Paulo: LTr, 1996.
- _____. *Comentários à lei básica da previdência social: tomo I – Plano de custeio*. 2 ed. São Paulo: LTr, 1996/a.
- MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil: direito das obrigações*. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 1990, v. IV.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Coordenação: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*. Trad. de Roque Antônio Carraza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.