

DA ILEGÍTIMA COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DO PROPRIETÁRIO OU INCORPORADOR DE CONSTRUÇÃO CIVIL NA QUALIDADE DE RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

Mauro Roberto Gomes de Mattos

Advogado no Rio de Janeiro. Vice Presidente do Instituto Ibero Americano de Direito Público – IADP, Membro da Sociedade Latino-Americana de Direito do Trabalho e Seguridade Social, Membro do IFA – Internacional Fiscal Association. Conselheiro efetivo da Sociedade Latino-Americana de Direito do Trabalho e Seguridade Social

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Geralmente o INSS, no afã de lançar e cobrar contribuições previdenciárias, exclui o benefício de ordem na hipótese de responsabilidade por débitos oriundos de obra de construção civil, impondo ao solidário tributário a obrigação, sem o trânsito pelo sujeito passivo principal.

Esta hipótese não é nova nos Tribunais, pois a lei elenca as empresas que firmam contratos de subempreitadas como solidariamente responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias decorrentes da utilização de mão-de-obra verificada no empreendimento (Dec. 8931/84, Art. 139, §§ 2º e 3º, Lei nº 8212/91, Art. 30, VI).

Todavia, pretendemos trazer ao debate neste trabalho algumas questões sobre os abusos praticados pela autarquia previdenciária, que, em vários casos, pode vir a receber duplamente a mesma contribuição.

Isto porque, o INSS não levanta na contabilidade do devedor principal os pagamentos efetuados, preferindo impor à empresa solidária passiva a transferência da responsabilidade, efetuando lançamento “arbitrado”, incidente sobre o valor das notas fiscais pagas, não tendo o trabalho de proceder em diligência ao sujeito passivo principal (empresas construtoras).

De fato, os Tribunais Superiores pacificaram o entendimento de que não cabe a invocação de benefício de ordem na hipótese de responsabilidade solidária por débitos oriundos de construção civil, conforme expressa dicção do art. 30, VI da Lei nº 8.212/91 e art. 220, § 3º do Decreto 3048/99.

Contudo, existem outras hipóteses, ainda não decididas pelo Judiciário, que merecem destaque, e que, ao nosso ver, possuem o condão de possibilitar uma justiça tributária, com a salutar verificação se a obrigação tributária foi ou não recolhida por quem de direito.

Não está o presente estudo focado em uma crítica aos julgados que afastam o benefício de ordem, e sim o enfrentamento de situações jurídicas que obrigam ao INSS a

percorrer o caminho de fiscalizar, em primeiro lugar, o sujeito passivo principal, para, após, munidos de elementos robustos, exigir do solidário o cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

O benefício de ordem é sepultado tanto pela doutrina,¹ como pelo parágrafo único do art. 124 do CTN, podendo o Fisco exigir o débito de qualquer dos obrigados.

Esta solidariedade cessa com o pagamento por um dos obrigados, que, a teor do inc. I, do art. 125 do CTN, aproveita aos demais:

“Havendo o pagamento do tributo por um dos devedores solidários, tal ato gera efeitos para os demais, uma vez que há reciprocidade pela obrigação comum, de modo que, ao ser adimplida, ainda que em parte, o valor quitado não mais poderá ser exigido aos demais.”²

Torna-se, portanto, imperioso aferir se o débito foi integralmente pago ou não, para, após, levar a efeito a devida sujeição do solidário passivo.

Esta precaução não cultua o benefício de ordem, apenas evita o enriquecimento sem causa, que deve ser rechaçado, sob pena de infringência ao princípio da moralidade, norma assente no *caput* do art. 37 da CF, pois a segurança deve ser a marca da cobrança da obrigação, não sendo razoável e nem lícita a cobrança em duplicidade, arbitrada aleatoriamente, sem a liquidez e certeza que deve anteceder a cobrança.

Nesse diapasão, o STJ³ já teve a oportunidade de se pronunciar sob o seguinte ângulo:

“(...) 1 – Em regra, o sujeito passivo da obrigação tributária principal é o contribuinte, no caso de impossibilidade, podendo responder solidariamente outros responsáveis. Pessoas expressamente designadas por lei podem ser qualificadas como substitutas tributárias (ou substitutiva), afastando a responsabilidade solidária ou supletiva (arts. 134 e 135, (CTN)...”

Por outro flanco, o arbitramento das contribuições sociais supostamente devidas pelo obrigado solidário passivo, levado à efeito pelo INSS, fere o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, eis que levado a efeito por uma mera ordem de serviço (O.S. nº 165 de 11/7/97 – do Diretor de Arrecadação e Fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social).

Portanto, existe a dupla ilegalidade por parte do Fisco, redundando a primeira na cobrança do tributo ao solidário passivo, sem cientificar-se se o devedor principal já efetuou o recolhimento da respectiva contribuição social, sendo certo que a segunda ilicitude se consuma com o arbitramento de percentual variável de 20 a 40% sobre a nota fiscal, levado a efeito por uma ordem de serviço interna.

¹ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, Ed. Malheiros, 19ª ed., 2001, p. 120.

² Luiz Alberto Gurgel de Faria, *Código Tributário Nacional Comentado*, Coordenado por Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT. 1999, p. 511.

³ STJ, 1ª T., REsp nº 76667-95/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 7/10/96, p. 37.592).

DO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA.

Quando o ente previdenciário elege o solidário passivo para fiscalizar, sem, contudo, verificar se houve adimplemento do devedor principal, para, após, arbitrar o pseudo tributo devido, se despe da liquidez e certeza que deve existir para a constituição e respectiva cobrança do crédito tributário.

A doutrina⁴ corrobora o que foi dito, *verbis*:

“Para que esse direito possa ser exigido, porém, é preciso que determine a sua certeza e liquidez, sem o que não será possível exigir o seu pagamento.”

Para se ter a exatidão da constituição do crédito tributário pelo lançamento, a Administração Pública deverá, antes de calcular o montante do tributo devido, ter a certeza se houve ou não o recolhimento do indébito.

O princípio do enriquecimento sem causa não permite que a administração tributária cobre em duplicidade a mesma contribuição, pois não é lícito e nem moral tal conduta.

O princípio de que é defeso o enriquecimento sem causa no Direito Privado não decorre de dispositivos contidos em texto legal. Esta teoria foi revelada inicialmente pelas jurisprudências francesa⁵ e italiana, que condenaram, de forma permanente, o locupletamento, ao afirmar freqüentemente o direito, que cabe ao empobrecimento, à restituição do aumento da riqueza verificado à sua causa, a favor do outro patrimônio.

Em monografia específica, o mestre lusitano Martinho de Almeida⁶ assim define o princípio em tela:

“O enriquecimento sem causa é um evento, um fato que se verifica quando o patrimônio de alguém é aumentado, sem causa, pelo correlativo empobrecimento do patrimônio de outrem, embora não deixe de ser um conceito jurídico, um fato jurídico sintético com complexos formados à custa de fatos materiais concretos.”

O enriquecimento sem causa, ou ilícito, apesar de não ser previsto especificamente em lei, é matéria puramente doutrinária, e tem como fundamentação três outros princípios: da moral, dos princípios gerais de direito e da equidade.

A verificação do enriquecimento sem causa se assenta na presença de 4 requisitos: *a)* o locupletamento de sujeito; *b)* o empobrecimento de outrem; *c)* o nexo de

⁴ Zuudi Saka Kihara, *Código Tributário Nacional Comentado*, Coordenado por Vladimir Passos de Freitas, Ed. RT, p. 559.

⁵ “En realidad, sólo desde 1961 el Consejo de Estado proclama abiertamente la prohibición de enriquecimiento sin causa como principio general de Derecho Administrativo” (Manuel Rebollo Puig, *El Enriquecimiento Injusto de la Administración Pública*, 1995, Marcial Pons, Madrid, p. 52).

⁶ L.P. Martinho de Almeida, *Enriquecimento sem Causa*, 1996, Almedina, Coimbra, p. 25.

causalidade entre este empobrecimento e aquele locupletamento; e *d*) a falta de uma causa jurídica para tais eventos.

In casu, o locupletamento do sujeito se verifica quando é abortada a fiscalização da empresa construtora (sujeito passivo tributário) para, independentemente do recolhimento previdenciário, fiscalizar a solidária passiva (empresa contratante do serviço), acarretando o empobrecimento desta última empresa, que de solidária, passa a ser a principal devedora, tendo que arcar com o pagamento de percentual variável das faturas já quitadas com a firma prestadora de serviço.

Não resta dúvidas que este ato selvagem acarreta no empobrecimento do sujeito passivo solidário, havendo o nexo de causalidade entre esta perda e o locupletamento do ente fiscal.

A falta de causa jurídica, consiste na recalcitrância do INSS em conferir os recolhimentos previdenciários feitos pela devedora principal, pois o pagamento efetuado por um dos obrigados, no caso o principal, aproveita aos demais (solidário passivo), conforme imposição do inciso I, do art. 125, do CTN.

Neste caso, compete, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes,⁷ “ao sujeito ativo tributário abater, da totalidade da dívida, a parte correspondente para o saldo ser coberto pelos demais”(g.n.).

Não se pretende defender o benefício de ordem com a verificação, em primeiro lugar, do recolhimento previdenciário de devedor principal, apenas se adverte que é defeso ao ente de direito público receber em duplicidade a mesma contribuição previdenciária, devendo ela afastar o saldo a ser quitado pelos demais.

Ensina o Professor Rubens Limongi França,⁸ conforme trecho abaixo transcrito *verbo ad verbum*:

“Ao nosso ver, efetivamente, a obrigação oriunda do enriquecimento ilícito se funda no princípio geral de direito, segundo o qual ninguém se pode locupletar à custa de outrem, sem uma causa jurídica. Esse fundamento é tanto doutrinário como de direito positivo. Doutrinário porque assenta, alicerçadamente, no direito natural; positivo porque encontra base, para sua aplicação mesmo em nosso atual sistema, no art. 4º da LICC.”

Despiciendo trazer à baila que a lei é estática e o direito é dinâmico, razão pela qual a falta de previsão legal não impede a repulsa pelo enriquecimento ilícito ou injustificado.

Por outro lado, nosso direito importou o princípio do enriquecimento injusto do Direito Alemão, consoante ensinamento do § 812 do BGB:

⁷ Bernardo Ribeiro de Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, vol. 2, 3ª ed., 1995, p. 307.

⁸ Rubens Limongi França, *Manual de Direito Civil*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1969, vol. 4, p. 50.

“Quien por prestación de otro, o de otro modo a costa de éste, se enriquece sin causa, está obligado a la restitución.”

Assim, o Direito Alemão reconhece fielmente a tradição do Direito Romano das *condictiones* onde, segundo a opinião dominante, se encontra a raiz da aludida instituição do enriquecimento ilícito.

No mesmo sentido, segue o artigo 10.9 do Código Civil Espanhol, que estabelece como norma de direito internacional privado, que “en el enriquecimiento sin causa se aplicara la ley em virtud de la cual se produja la transferencia Del valor patrimonial em favor Del enriquecido.”

Em rico trabalho sobre a matéria, Puig,⁹ em laço de extrema felicidade, afirma:

“En la jurisprudencia y en la doctrina se encuentran frecuentes referencias a un principio general del Derecho que prohíbe los enriquecimientos injusto y una acción a través de la cual se canalizaría la pretensión restitutoria del empobrecido. Si se tratara únicamente de diferenciar entre la regla y su traducción procesal cabría restar relevancia a la distinción; y afirmar que establecer los presupuestos y consecuencias de la acción no es más que una forma de señalar los de la regla en que se basa, una forma de proceder que responde al precedente de la institución en las condiciones romanas, pero que no es, talvez, la más adecuada a la situación presente. Aceptarlo así simplifica la cuestión y probablemente constituya el camino para contener al enriquecimiento injusto dentro de un marco concreto.”

O enriquecimento injusto possui como ponto de partida um desequilíbrio patrimonial, que seria definitivo e real se não fosse coibido pelo direito e, sobretudo, pela obrigação restituidora que está obrigado aquele que o criou ou foi beneficiado ilegitimamente pelo empobrecimento alheio.

Como princípio geral de direito, o enriquecimento sem causa é plenamente aplicável na medida em que é coibido na relação tributária da Administração Pública com particulares, sendo vedado o empobrecimento de qualquer das partes contraentes.

Outro fator imperioso para se evitar a ocorrência do enriquecimento sem causa é o princípio da equidade, como se infere nas palavras de Otto Mayer, citado por Puig:¹⁰

“La Administración lesiona la equidad afectando al individuo de manera injusta y desigual; cuando ‘el perjuicio conserva el carácter de igualdad... basta para ponerlo de acuerdo com la equidad’, y ya preparando la conexión com la noción de

⁹ Manuel Rebollo Puig, *El enriquecimiento Injusto de la Administración Publica*, Marcial Pons, Madrid, 1995, ps. 10/11.

¹⁰ Otto Mayer, *Derecho Administrativo Alemán*, trad. Espanhola de H. Heredia Y E. Krotoschin, 2ª edição, Buenos Aires, t. IV, os. 226/227.

enriquecimiento sin causa, añade que sólo hay violación de la equidad ante perjuicios desiguales sin causa.”

E o Ministro Humberto Gomes de Barros¹¹ no alto de sua cátedra adverte:

“Não é crível, não é correto, não é decente que o cidadão, quando omite pagamento de imposto, tenha que recolhe-lo com multas e juros, enquanto o Estado, simplesmente porque é manifestação do príncipe, esteja livre de arcar com as conseqüências da sua mora. O argumento de que na eventualidade de enriquecimento ilícito, enriqueça-se o Estado, parece-me falacioso. O Direito proíbe o enriquecimento ilícito de quem quer que seja. No Brasil houve um período em que se raciocinava em torno da segurança da supremacia do Estado sobre o cidadão. Tivemos uma experiência de trinta anos e sentimos, Sr. Presidente, que essa experiência não foi agradável. Todos temos certeza de que não gostaríamos de vive-la. Este caminho, de tudo para o Estado, até o enriquecimento ilícito para o Estado, e nada para o cidadão, vai nos levar, dentro em breve, para um novo período de trevas, igual aquele que trouxe todo o nosso ideal, toda a nossa mocidade.”

Em síntese, para que não se invada o princípio da moralidade, com a caracterização do enriquecimento sem causa, e, em nome da segurança jurídica que deve reinar entre o fisco e o contribuinte, deverá o órgão fiscal se cientificar se houve ou não o recolhimento do tributo pelo sujeito passivo principal, para, após, levar à efeito a fiscalização na empresa solidária passiva.

O poder de taxar não pode sufragar os direitos e garantias do contribuinte. É sabido que o apetite fiscal não possui o tempero de desprezar recolhimentos previdenciários feitos pelo contribuinte principal, para cobrá-los do co-obrigado. Não seria moral nem ética tal conduta, pois antes de ser órgão arrecadador, o INSS, por ser de direito público, tem que primar pela segurança jurídica da coletividade.

Comungando desse entendimento, o extinto Tribunal Regional Federal de Recursos baixou a Súmula 126, com a seguinte redação:

“Súmula nº 126 – 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”.

¹¹ Voto proferido nos Embargos de Divergência no REsp nº 126.751/SC (1998/0017283-1), 1ª Seção, DJ de 28/08/2000.

Não resta dúvida que este posicionamento firmado pelo extinto TFR preserva o princípio da segurança jurídica, em homenagem à moralidade e à ética, elementos fundamentais para a construção de um Estado Democrático de Direito.

CERCEAMENTO DE DEFESA – NOTIFICAÇÃO FISCAL DEVE CONTER TODOS OS ELEMENTOS OBTIDOS JUNTO A CONTABILIDADE DO ORIGINAL SUJEITO PASSIVO

Não bastassem todos os argumentos aduzidos, a fiscalização do INSS, quando questiona valores relativos a recolhimentos previdenciários, deve em primeiro lugar, como já dito alhures, se dirigir às empresas contratadas para a execução da obra civil para proceder o exame dos documentos próprios, tais como folhas de pagamento, cartões de ponto, livro de registro de empregados, recibos de salário, diário, contas correntes, bem como através do exame de outros instrumentos contábeis, para possibilitar a defesa ampla do sujeito passivo solidário tributário.

In casu, o arbitramento de um lançamento, por falta de elementos do devedor principal, se confunde com o ato discricionário.

A solidariedade não pode, no presente caso, desencadear uma situação que infringe o direito de defesa do contribuinte, pois na hipótese *sub oculis* a notificação fiscal, por não ter colhido dados do devedor principal, deixa de fornecer os elementos básicos junto a contabilidade do originariamente sujeito a esta obrigação.

Este fato desencadeia o cerceamento de defesa, em agressão direta ao art. 5º, LV, da CF, que estabelece a regra do *due process of law*. Sendo certo que, para se defender, o notificado deve ter ciência do que lhe está sendo imputado.

Frederico Marques¹², antes do advento da atual Constituição, já advertia:

“Isto posto – evidente se torna que a Administração Pública, ainda que exercendo poderes de autotutela, não tem o direito de impor aos administrados gravames e sanções que atinjam diretamente seu patrimônio, sem ouvi-los adequadamente, preservando-lhes o direito de defesa.”

Também o Professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho,¹³ em 1971, já esposava:

“A garantia de defesa, como princípio da eficácia, no procedimento administrativo, constitui na ordem jurídica imperativo categórico de natureza constitucional.”

Se assim já era, sob o sistema das Cartas anteriores, com muito maior razão deverá ser feito na atualidade, pois, como já visto, a Constituição atual contempla a proteção do devido processo legal como um direito fundamental do administrado.

¹² José Frederico Marques, *A Garantia do Due Process of Law no Direito Tributário*, RDP, 528/33.

¹³ Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, *Introdução do Direito Processual Administrativo*, SP, 1971, p. 328.

Por ter índole constitucional, o direito pleno de defesa se aplica a todo e qualquer procedimento, inclusive ao fiscal, que deverá conter todas as informações necessárias para que o contribuinte saiba do que deve se defender.

Nessa balada, Wladimir Novaes Martinez,¹⁴ ao discorrer sobre a matéria, em laço de extrema felicidade aduz:

“A notificação fiscal deve fornecer ao obrigado todos os elementos obtidos junto da contabilidade do originariamente sujeito, para não cercear-lhe a contestação.”

Não discrepa o entendimento do E. TRF – 2ª Região, sobre a necessária análise da contabilidade das denunciadas, quando se trata de responsabilidade solidária. Neste sentido se pronunciou por unanimidade, a 1ª Turma do E. TRF – 2ª Região, cujo voto condutor foi proferido pelo eminente Desembargador Frederico Gueiros,¹⁵ *in verbis*:

“ADMINISTRATIVO. NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. ELEMENTO ESSENCIAL PARA A CARACTERIZAÇÃO DA OBRIGAÇÃO PARAFISCAL QUE A NOTIFICAÇÃO EXPRESSE DE FORMA PRECISA O DÉBITO POR CLASSE DE TRABALHADORES URBANOS E RURAIS, E, AINDA, INCLUA A RELAÇÃO DOS TRABALHADORES BENEFICIÁRIOS DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL EM COBRANÇA. HÁ QUE SE RECONHECER, NA HIPÓTESE, AUSENTES DA NOTIFICAÇÃO DADOS ESSENCIAIS QUE POSSIBILITEM A PRODUÇÃO DE AMPLA DEFESA POR PARTE DO CONTRIBUINTE.

II – REMESSA IMPROVIDA – SENTENÇA CONFIRMADA.”

Portanto, é imprescindível a apuração direta junto ao contribuinte originariamente responsável, a fim de que a autoridade administrativa venha a constituir o **lançamento correto** do crédito tributário. Dessa forma, *in casu*, seria proporcionada à solidária passiva a possibilidade de elaborar sua defesa, baseada em dados concretos.

O poder do fisco, antes de mais nada, é temperado pelo filtro de legalidade do *due process of law*, devendo o auto de infração conter todos os elementos fáticos, sob pena de cercear o direito de defesa do contribuinte.

A guisa de ilustração, nunca é demais trazer a lume a voz autorizada do Min. Marco Aurélio,¹⁶ que teve a oportunidade de consignar:

¹⁴ “Retenção, por parte do co-obrigado, de contribuições não recolhidas pelo sujeito passivo original”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 39, p. 87.

¹⁵ REMESSA EX-OFFÍCIO Nº 94.0200164-6, TRF – 2ª REGIÃO, 1ª TURMA, REL. DES. FREDERICO GUEIROS, DJ 20/06/96, PG. 42.438.

¹⁶ STF, RE nº 153.540-7/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, 2ª T., DJ de 15/9/95, p. 29.519.

“Processo administrativo. Defesa. A atuação da Administração Pública, no exercício do poder de polícia, ou seja, pronta e imediata, há de ficar restrita aos atos indispensáveis à eficácia da fiscalização, voltando aos interesses da sociedade. Extravassando a simples correção do quadro que ensejou a ponto de alcançar a imposição de pena, indispensável é que seja procedida a instauração de processo administrativo, no qual se assegure ao interessado o contraditório e, portanto, o direito de defesa, nos moldes do inciso LV, do art. 5º da Constituição Federal. Não subsiste decisão administrativa que, sem observância do rito imposto constitucionalmente, implique a imposição de pena...”

Não resta dúvida, que desvia de poder ato administrativo que possui como base de sustentação procedimento fiscal cerceador do direito de defesa do contribuinte.

Nessas hipóteses, o lançamento é nulo de pleno direito, por afrontar ao sagrado direito de defesa do contribuinte, que possui a garantia mínima de tomar conhecimento de todos os fatos e fundamentos que embasaram a atuação fiscal. Para tanto, necessário se faz que o INSS aponte os elementos de convicção necessários para a construção do auto de infração. Estimar, sem ter percorrido o caminho legal de verificar na empresa construtora se houve ou não os recolhimentos previdenciários, é o mesmo que impossibilitar a defesa do sujeito passivo solidário.

É mais do que sabido que o poder de taxar não pode destruir o contribuinte (STF - RE nº 18.331, Rel. Min. Orosimbo Nonato, *in* “Revista Forense 145, Ed. Forense, 1953, ps. 164 e seguintes).

PRINCÍPIO DA BOA-FÉ

O outro requisito que sempre será verificado na relação pública com o particular é a boa-fé, princípio que exige do agente, no exercício do seu *munus*, a lealdade, tanto com a sua repartição, como, sobretudo, com o contribuinte.

Assim, a idéia de uma conduta leal e confiável (*treu und glauben*) - substrato da boa-fé - incorpora-se na essência do direito, para viabilizar a Justiça e a segurança das relações intersubjetivas,¹⁷ figurando como verdadeiro dever do agente público manter aceso esse salutar princípio no cotidiano.

A conexão entre a idéia de direito e o conteúdo ético – necessário, que rege o Princípio da Boa-fé, faz parte de uma perspectiva moderna que busca a lealdade como forma de eficiência e confiança da Administração Pública no relacionamento com a sociedade.

A boa-fé objetiva é reconhecida e consagrada tanto na doutrina nacional como pela jurisprudência, cujo posicionamento se finca na idéia de que os atos privados e os públicos devem ser efetuados dentro de um padrão de lealdade e de ética.

¹⁷ Cf. Teresa Negreiros, *Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da boa-Fé*, Ed. Renovar, 1998, p. 1.

Nessa moldura, mesmo não existindo dispositivo legislativo direto, o princípio *sub oculis* é informativo dos atos públicos, não se admitindo, em hipótese alguma, que o servidor público pautе seus atos funcionais descompassados com a boa-fé e a lealdade.

Corroborando o que foi dito, Clóvis do Couto e Silva,¹⁸ em laço de extrema felicidade, aduz:

“No Direito Brasileiro poder-se-ia afirmar que, se não existe dispositivo legislativo que o consagre, não vigora o princípio da boa-fé no Direito das Obrigações. Observe-se contudo ser o aludido princípio considerado fundamental, ou essencial, cuja presença independe de sua recepção legislativa.”

Com o mesmo teor, M.M. Serpa Lopes¹⁹ defende que:

“... a ausência de qualquer procedimento a respeito da boa-fé não lhe retira o valor intrínseco que ela possui e que domina todas as instituições.”

Prosseguindo a corrente publicista nacional, Mário Júlio de Almeida Costa²⁰ vislumbra na boa-fé o tempero perfeito para a manutenção dos preceitos ético-valorativos que se contrapõem a uma teoria do ordenamento jurídico estritamente positivista, que tenha por base conceitos de tipo técnico-jurídico:

“... a consagração do princípio da boa-fé implica (...) uma específica valoração jurisprudencial ético-jurídica para a solução do caso concreto. Quer dizer, o acento tônico ético-valorativo coloca-se, respectivamente, no momento da feitura da lei no momento judicial da decisão.”

Comungando da mesma hóstia, a emérita Professora e Juíza de Direito do Rio Grande do Sul, Dra. Agathe E. Schmidt da Silva,²¹ prestigia o princípio em tela, sublinhando a importância das decisões judiciais em matéria de boa-fé, como uma forma de interpretação da finalidade da norma legal, ligando os fins aos meios:

“A aplicação da cláusula geral de boa-fé exige, do intérprete, uma nova postura, no sentido da substituição do raciocínio formalista, levando na mera subsunção do fato à norma, pelo raciocínio teleológico ou finalístico, na interpretação das normas jurídicas, com ênfase à finalidade que os postulados normativos procuram atingir.”

¹⁸ “O Princípio da Boa-Fé no Direito Brasileiro e Português”, in *Estudos de Direito Civil Brasileiro e Português*, RT, São Paulo, 1989, p. 43.

¹⁹ *Exceções Substanciais: Exceção de Contrato não Cumprido*, Ed. Freitas Bastos, São Paulo, 1959, p. 305.

²⁰ “Aspectos Modernos do Direito das Obrigações”, in *Estudos de Direito Civil Brasileiro e Português*, RT, São Paulo, 1980, p. 73.

²¹ “Cláusula Geral da Boa-Fé nos Contratos de Consumo”, in *Revista do Consumidor n° 17*, RT, São Paulo, 1996, p. 156.

Ultrapassada a validade do Princípio da Boa-Fé no Direito Pátrio, através de um verdadeiro Princípio de Direito, urge perquirir se este preceito legal transcende a relação do Direito das Obrigações (Direito Civil) para o Direito Público.

A fim de dirimir quaisquer dúvidas sobre a aplicação do princípio em tela no Direito Público, abra-se parêntese para registrar a opinião autorizada de Celso Antônio Bandeira de Mello,²² que não tem dúvida em prestigiar o procedimento da Administração com lealdade e boa-fé, em respeito dos administrados:

“Princípio de lealdade e boa-fé, de acordo com o qual a Administração, em todo o transcurso do procedimento, está adstrito a agir de maneira lhana, sincera, ficando, evidentemente, interditos quaisquer comportamentos astuciosos, ardilosos, ou que, por vias transversas, concorram para entrar a exibição das razões ou direitos dos administrados.”

Teresa Negreiros,²³ em curtas porém sólidas palavras, também defende a lealdade e a boa-fé na atuação administrativa:

“Estes deveres de lealdade e de probidade, derivados da aplicação do princípio da boa-fé, vêm merecendo uma interpretação extensiva (...) tais deveres, ademais, são considerados igualmente oponíveis à Administração Pública.”

A doutrina estrangeira tem tratado o tema com carinho, e Fritz Fleiner,²⁴ em 1933, já pacificava a aplicação do Princípio da Boa-Fé no Direito Administrativo:

“Los principios quieta non movere y de la buena fe tienen validez también para las autoridades administrativas.”

Enrique Sayagués Laso reconhece que “el principio general de la buena fe debe regir en todas las relaciones jurídicas.”²⁵

Por sua vez, Hector Mairal,²⁶ emérito jurista portenho, assinala:

“... parece difícil considerar al Estado excluido de la obligación de respetar un principio básico del derecho y de la moral como lo es de la buena fe; el hecho de que la administración persiga el bien común no autoriza a liberar-le de ataderos morales, pues el fin no justifica los medios; por otra parte, tan intensa y múltiple es la intervención estatal en la vida cotidiana de los particulares, que la no vigencia del principio respecto de la Administración significaría que un vasto sector de las relaciones jurídicas quedaría fuera del amparo de una regla tan cardinal.”

²² *Curso de Direito Administrativo*, 8ª Edição, Ed. Malheiros, 1996, p. 306.

²³ *Fundamentos para uma Interpretação Constitucional do Princípio da Boa-Fé*, 1998, Ed. Renovar, p. 64.

²⁴ *Instituciones de Derecho Administrativo*, 8ª edição, Editorial Labor, Madri, 1933, p. 161.

²⁵ *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. 1, Montevideo, 1959, p. 148.

²⁶ *La doctrina de los Próprios Actos y La Administración Pública*, Buenos Aires, 1988, p. 52.

Arrematando, o catedrático de Direito Administrativo da Faculdade Nacional de Madrid, Jesus Gonzales Perez,²⁷ autor de monografia específica sobre El Principio General de La Buena Fe en el Derecho Administrativo, afirma em alto e bom som:

“Admitida incuestionablemente la aplicación del principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo (...) El principio general de buena fe, que juega, como se há señalado, no sólo en el ámbito del ejercicio de derechos y potestades, sino en el de la constitución de las relaciones y en el cumplimiento de los deberes, composta la necesidad de una conducta leal, honesta, aquella conducta que, según la estimación de la gente, puede esperarse de una persona.”

Como visto, após a presente radiografia legal, se constata que o princípio em voga encontra lastro nos Princípios da Moralidade, Legalidade e Eficiência, todos componentes do caput do art. 37 da CF, que é a verdadeira “bússola administrativa” a guiar todo o “seio do serviço público”.

Consoante registro feito anteriormente no nosso *Compêndio de Direito Administrativo – Servidor Público*,²⁸ a boa-fé é a intenção pura, isenta de dolo ou engano, sempre calçada em um sentimento puro,²⁹ sem malícia ou fraude.

E Sainz Moreno,³⁰ com vigor, registra que:

“La buena fe de la Administración frente al ciudadano consiste en la confianza de que éste, no sólo no va a ser desleal com el constamiento honesto de la Administración, sino que tampoco va a utilizar a la Administración para obtener en su beneficio resoluciones contrarias a la buena fe de outro ciudadano.”

A lei protege todo aquele que age de boa-fé, como sabiamente deixou explicitado Plácido e Silva.³¹

“Protege a lei todo aquele que age de boa-fé, quer rescindindo o ato, em que se prejudicou, quer mantendo aquele que deve ser respeitado pela norma bonae fidei actiones”. É assim que a boa-fé, provada ou deduzida de fatos que mostram sua existência, justifica a ação pessoal, pela qual se leva à consideração do Juiz o pedido para que se anule o ato praticado, ou se integre àquele

²⁷ Jesus Gonzales Peres, *El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo*, 2ª edição, 1989, Ed. Civitas, Madrid, p. 49.

²⁸ Cf. Mauro Roberto Gomes de Mattos, *Compêndio de Direito Administrativo – Servidor Público*, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, p. 335.

²⁹ No *Vocabulário Jurídico*, de Plácido e Silva, 13ª edição, Forense, 1997, atualizado por Nagib Slaibi Filho e Geraldo Magela Alves, é definida a boa-fé como “a justa opinião, leal, sincera, que se tem a respeito do fato ou do ato, que se vai praticar, opinião esta tida sem malícia e sem fraude, porque, se se diz justa, é que está escoimada de qualquer vício, que lhe empene a pureza da intenção”, (p. 131). Já para Manuel Osório, “buena fé é o convencimento, en quien realiza un acto e hecho jurídico de que éste es verdadero, lícito y justo” (*Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, Buenos Aires, 1988, p. 52).

³⁰ Sainz Moreno, *La Buena Fe en las Relaciones de la Administración Publica com los Administrados*, RAP, nº 89, Madrid, p. 311.

³¹ *Vocabulário Jurídico*, Ed. Forense, p. 131.

que agiu de boa-fé no direito, que se assegurou, quando de sua execução.”

Destarte, na relação Fisco x Contribuinte não há como se dissociar o princípio da boa-fé, e arbitrar valores sem ter a certeza se estes foram ou não recolhidos pelo sujeito passivo principal.

Por este princípio, o Fisco terá que ter uma conduta leal, sem deixar nenhuma margem de dúvida para o sujeito solidário passivo, tendo em vista que o recolhimento, mesmo que seja parcial, terá que ser abatido do crédito tributário. Não se afigura como leal cobrar créditos que, se não forem checados anteriormente, podem estar com a sua exigibilidade suspensa pelo pagamento.

Nessa vertente, o inc. I, do art. 125, do CTN exige do agente fiscal a certeza de que não foi recolhido o tributo, pois o seu pagamento aproveita aos demais.

Tanto o enriquecimento sem causa como a boa-fé terão que estar presentes na atuação do fisco, sob pena de ocorrer locupletamento ilícito de recursos do sujeito passivo tributário.

ORDEM DE SERVIÇO DO INSS FERE O PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Não bastassem todas as ilegalidades apontadas, a Constituição Federal de 1988 defende o princípio basilar da legalidade, norma insculpida no inc. II, do seu art. 5º:

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de leis.”

Este princípio ecoa no direito público como uma verdadeira couraça para o agente público, que tem na lei o fundamento para a sua atuação.

Assim, Portarias, Resoluções, Ordens de Serviço, etc., terão que seguir as imposições legais, não podendo ditar regras de ação positiva ou negativa.

Aliás, a respeito do que foi dito, o TRF – 3ª Região³² construiu o seguinte posicionamento:

“(…)

1 – Só a lei pode ditar regras de ação positiva (fazer) ou negativa (deixar de fazer ou abster-se), em obediência ao princípio da legalidade.”

No campo do direito tributário, o princípio da estrita legalidade também está presente, decorrendo do que vem estatuído no inc. I, do art. 150, da CF, onde é vedado: “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Esta garantia, tem como objetivo defender o patrimônio privado contra atos da administração, pois estatui que somente o Poder Legislativo é o titular do poder fiscal do

³² TRF – 3ª Região, REO 90.03.030704/SP, Rel. Juíza Marli Ferreira, 6ª T., DJ de 13/12/95, p. 86.778.

Estado. Ou seja, sem lei formal, que contenha todos os elementos essenciais para a definição de tributo, não há que se falar em sua criação:

“Tributário. Prazo para recolhimento de tributo. Redução através de Portaria. Impossibilidade. Somente a lei pode instituir impostos, definir o fato gerador e estabelecer prazos de pagamento. A Portaria 266/88, de hierarquia inferior, não poderia alterar disposição legal, em prejuízo do contribuinte.”³³

E mantendo eficaz este preceito constitucional, o art. 97 do CTN, estipula que somente a lei pode estabelecer:

- a) criação de tributos, ou a sua extinção;
- b) majoração de tributos ou na redução;
- c) definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo;
- d) fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo;
- e) cominações de penalidades para ações ou omissões contrárias a seus dispositivos;
- f) hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, dispensa ou redução de penalidades

Portanto, é fixado taxativamente que somente através de lei formal, que possibilite o nascimento da obrigação tributária, é que será lícita a fixação de alíquota e a majoração da base de cálculo do tributo. Daí decorre a assertiva de que a tipicidade³⁴ no direito tributário é rígida, cerrada, definidora de todos os elementos de modo exaustivo.

Portanto, é indispensável que a Lei contenha os elementos essenciais para a precisa definição do tributo, como leciona Bernardo Ribeiro de Moraes:³⁵

“A tipicidade da lei tributária oferece, como decorrência, a proibição da discricionariedade quanto aos elementos essenciais do tributo. O Poder Executivo não pode completar a lei tributária. A lei tributária, ao instituir o tributo, não deve apenas indicar-lhe o nome, mas, sim, apresentar todos os elementos essenciais que servem para individualizá-lo (deve conter fato gerador, base de cálculo e contribuinte). O princípio da legalidade tributária, que alberga o da tipicidade, não pode significar que a lei se limite apenas para traçar as diretrizes gerais da tributação, mas, sim, deve ela definir os elementos básicos e estruturais do tributo.”

Em contradição a esta possibilidade, posteriormente, foi expedida pelo Diretor de Arrecadação e Fiscalização do Instituto Nacional do Seguro Social, ordem de serviço nº 165 de 11/07/97, a qual fixa percentual variável de 20% a 40% sobre a nota fiscal,

³³ STJ, REsp nº 21.845/RJ, Rel. Min. Hélio Mosimann, 2ª T., DJ de 30/11/94, p. 35.297.

³⁴ “... o princípio da tipicidade da tributação exige a fixação, no plano legislativo, de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária. (...) exige-se a descrição legislativa exaustiva do antecedente (critérios material, temporal e espacial) e do conseqüente (critério quantitativo pessoal) da regra matriz de incidência tributária. (...) a tipicidade no direito tributário brasileiro é taxativa e alcança, repita-se, não só a descrição do fato-tipo, mas também a descrição do efeito.” (J.A. Lima Gonçalves, *Isonomia da Norma Tributária*, Malheiros, 1999, p. 36).

³⁵ Bernardo Ribeiro Moraes, *Compêndio de Direito Tributário*, 3ª ed., vol. II, Ed. Forense, p. 96.

a título de arbitramento das contribuições sociais devidas. Para que não parem dúvidas quanto a ilegal fixação e alteração da base de cálculo ocorrida, traz-se à colação os critérios insertos na citada norma, *litteris*:

“V – APURAÇÃO DE SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO CONTIDO EM NOTA FISCAL DE SERVIÇO.

31 – É fixado em 40% (quarenta por cento) o percentual mínimo de salário-de-contribuição contido em nota fiscal de serviço/fatura.

31.1 – Em se tratando de nota fiscal de serviço que contenha mão-de-obra e material, o salário-de-contribuição corresponderá no mínimo a 40% (quarenta por cento) do valor de mão-de-obra discriminado na fatura, devendo a empresa de construção civil, quando da fiscalização, comprovar a exatidão dos valores discriminados.

31.1.1 – Na hipótese de não ser efetuada a discriminação dos valores, 50% (cinquenta por cento) serão considerados como material e 50% (cinquenta por cento) como mão-de-obra, totalizando o salário-de-contribuição, por conseguinte, 20% (vinte por cento) do valor da nota fiscal de serviço.

A Ordem de Serviço nº 165/97 ao fixar/modificar a base de cálculo do tributo, extrapolou as suas funções instrutórias, criando normas relativas à base de cálculo das contribuições sociais devidas ao INSS, ou seja, inovaram na *ordo iuris* gerando direitos e obrigações, usurpando o poder legislativo. Ora, enquanto norma complementar, seria facultado apenas a OS nº 165/97, função esclarecedora e regulamentadora da Lei.

Não se pode conceber tamanha ofensa ao princípio basilar da estrita legalidade em matéria tributária, pois a autoridade administrativa é incompetente para fixar em instrumento infra-legal, a base de cálculo.

Em matéria tributária, o regulamento não pode criar normas relativas à base de cálculo, matéria cujo conteúdo é reservado a lei. Nesse preciso sentido, José Afonso da Silva averba que: “o regulamento não contém, originariamente, novidade modificativa da ordem jurídico-formal, limita-se a precisar, pormenorizar, o conteúdo da lei.”³⁶

O STJ,³⁷ em inúmeros casos espancou situações similares a presente, onde podemos, em nome da objetividade, declinar um exemplo robusto, já que a majoração da base de cálculo do IPVA, feita através de Resolução, foi totalmente abolida:

“Tributário. IPVA. Base de cálculo. Majoração.

De acordo com o princípio da reserva legal, a majoração da base de cálculo do IPVA depende de lei:

³⁶ *Princípio de Processo de Formação das Leis no Direito Constitucional*, São Paulo, Ed. RT., 1ª Ed., 1964, p. 22.

³⁷ STJ, ROMS nº 3733/RO, Rel. Min. Américo Luz, 2ª T., DJ de 10/4/95, p. 9.261

Ilegítimo o aumento do valor venal do veículo, mediante resolução, em montante superior aos índices da correção monetária.”

Sem dúvida alguma é salutar a fórmula baixada pelo legislador quando equiparou à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, conforme prevê o § 1º, do art. 97.

E o Des. Sérgio Feltrim,³⁸ do TRF – 2ª Região, ao comentar o preceito legal em voga, não teve dúvida em enaltecer, que:

“Inúmeras têm sido as tentativas empreendidas por distintas autoridades, com o intuito de superar esse incômodo obstáculo legal, ensejando até a edição de Súmula, a de número 160, pelo STJ, com o seguinte teor: “É defeso, ao Município atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária.”

Portanto, não bastassem todas as ilegalidades antes sublinhadas, têm-se que uma ordem de serviço tal como foi baixada, para regular situação jurídica que não lhe compete, fere a legalidade, eis que o Diretor de Arrecadação e Fiscalização do INSS não possui poderes constitucionais para alterar a base de cálculo das contribuições previdenciárias (folha de salários) para um percentual variável sobre o faturamento.

Este poder, a autoridade administrativa não detém, pois seria o mesmo que lhe oferecer um cheque em branco, para preenchimento como bem lhe aprouver.

Como muito bem pontificou o TRF – 3ª Região:³⁹ “Ato Administrativo não pode criar hipótese nova de incidência, em face do princípio da legalidade.”

CONCLUSÃO

Impor cobrança coativa de recolhimentos previdenciários para o sujeito solidário passivo da relação tributária, através de majoração da alíquota por ordem de serviço, atenta contra o princípio da legalidade:

“A soberania monetária não pode ser uma ditadura. O soberano não tem poder de fazer tudo e qualquer coisa; cabe-lhe observar uma deontologia. A soberania monetária deve ser limitada por uma moral, uma ética monetária.”⁴⁰

E o Ministro Bilac Pinto,⁴¹ em arguto artigo doutrinário, teve o ensejo de sublinhar que o posicionamento do Presidente da Corte Suprema Norte-Americana. Chief

³⁸ Sérgio Feltrim Corrêa, *Código Tributário Comentado*, Coordenado por Vladimir Passos de Freitas, ed. RT. P. 423.

³⁹ TRF – 3ª Região, MAS nº 95.03.008841/SP, Rel. Des. Lúcia Figueiredo, 4ª T., DJ de 28/11/95, p. 82.241.

⁴⁰ Cf. Jean Carbonier, *Droit et Monnaie, Etat et Espace Monétaire Transnational*, Paris, Ed. Litec, 1988.

⁴¹ *Finanças e Direito*, Rev. Forense, vol. 82, p. 553.

Justice, Marshall, de acordo com a qual o poder tributário envolve o de destruir o contribuinte (*the power to tax involves the power to destroy*) foi substituída, no tempo, fruto da evolução do mesmo tribunal, pelas afirmações de acordo com as quais: “*o poder de taxar não é o poder de destruir, enquanto existir esta Corte Suprema*” (Oliver Wendell Holmes).⁴²

Partindo dessa premissa, o Fisco terá que percorrer os caminhos legais, verificando na contabilidade do devedor principal se o mesmo recolheu o tributo devido, para, após, notificar o devedor solidário, instruindo-o com todos os elementos que lhe permita defender-se da melhor forma possível.

⁴² Cf. Arnold Wald, *RDA* 186:5. Consignado também juriconsulto o posicionamento do Ministro Félix Frank Kluter: “*the power to tax to keep alive*”.