

NOTAS TAQUIGRÁFICAS

SESSÃO DO DIA 1º/09/04

ASSUNTO: CONSULTA Nº 684672

RELATOR: CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA

CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA:

I – DO RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos da Consulta subscrita pelo procurador do Sr. Dênio Marco Simões, Prefeito do Município de São Romão, consoante instrumento de mandato de fl. 19.

O Consulente faz a seguinte indagação, "litteris":

"Pode um Município firmar contrato, com empresa privada particular, considerado aleatório e de risco não para o município, mas sim para a parte contratante (sic) (parece-me que o Consulente quis dizer 'parte contratada'), para recuperação de crédito fiscal, ou seja, a empresa contratada somente perceberia por seus serviços um percentual sobre o crédito realizado?"

A presente Consulta foi instruída com o parecer do douto Auditor Nelson Cunha (fls. 05 a 07), consoante as disposições do inciso III do art. 39 c/c as do "caput" do art. 216 da Resolução TC nº 10/96 (RITCEMG).

É o relatório.

II – DA PRELIMINAR

Em preliminar, considerando que a Autoridade Consulente tem legitimidade, consoante as disposições da alínea "a" do inciso X do art. 7º da Resolução TC nº 10/96 (RITCEMG), e que a matéria, dada a sua repercussão orçamentária e financeira, se insere no rol de atribuições do Tribunal de Contas, tomo conhecimento da presente Consulta.

Srs. Conselheiros, gostaria de registrar que se trata de uma questão de altíssimo interesse público e que, a meu ver, não só pela competência da parte para fazer a Consulta, mas em vista da matéria e da repercussão do que significa em termos de controle externo e, ainda, dada a repercussão financeira, deveria ser a matéria adentrada pelo Tribunal em tese.

Essa é a preliminar que coloco, porque essa é uma matéria que, se se chegar ao mérito, V.Exas. concordarão que ela tem efeito educativo, pedagógico e deveras importante.

CONSELHEIRO ELMO BRAZ:

Tomo conhecimento.

CONSELHEIRO MOURA E CASTRO:

Sr. Presidente, tomo conhecimento mesmo porque essa matéria já foi levantada neste Tribunal há anos passados: o problema do VAF. Àquela época, chegamos à conclusão de que aquele que fosse entrar com esse contrato de risco tornava-se sócio da Prefeitura. Por isso, acato a preliminar.

CONSELHEIRO SYLO COSTA:

Vejo que é uma consultoria, mas como fui advertido de que se trata de matéria da maior importância, vou receber para escutar o mérito.

CONSELHEIRO JOSÉ FERRAZ:

Voto de acordo com o Conselheiro Relator.

CONSELHEIRO PRESIDENTE SIMÃO PEDRO TOLEDO:

ACOLHIDA A PRELIMINAR, POR UNANIMIDADE.

CONSELHEIRO EDUARDO CARONE COSTA:

III – DO MÉRITO

No mérito, assim me manifesto:

Para deslinde da questão posta à apreciação do Tribunal, é mister perscrutar os seguintes aspectos: **1º)** a noção exata da expressão “**crédito fiscal**” utilizada pelo Consulente; **2º)** se o Poder Público pode, ou não, contratar terceiro para executar essa espécie de serviço; **3º)** havendo a possibilidade de contratação de terceiro, se o contrato a ser celebrado pode ser aleatório e de risco para o contratado. Vamos a eles.

Segundo a lição de Maria Helena Diniz¹, em sua obra Dicionário Jurídico, “*crédito fiscal é o decorrente de uma obrigação tributária, sendo, por isso, crédito da Fazenda Pública.*”

A par desse conceito, a meu perceber, o objeto do contrato aventado na inicial (“recuperação de crédito fiscal”) representa o traspasse a terceiro ou a terceirização da execução do serviço de cobrança administrativa e judicial da dívida ativa tributária municipal.

No caso dos Municípios, a sua dívida ativa tributária é composta dos tributos não pagos no prazo legal, notadamente dos impostos (IPTU, ISS e ITBI) que esses entes federados podem instituir e arrecadar, nos termos das disposições do art. 145, c/c as do art. 156 da Constituição da República de 1988.

Acerca do tema, não se pode olvidar as disposições da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

É que o art. 3º do indigitado diploma legal estatui que tributo é prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.

A expressão “*cobrada mediante atividade plenamente vinculada*” contida no dispositivo legal referido, quer dizer que o tributo, que constitui prestação pecuniária obrigatória, somente pode ser cobrado por ato da Administração Pública, e segundo as regras estabelecidas em lei.

Vale dizer, a cobrança de tributos, incluída a dívida ativa de natureza tributária, não dependente da vontade do administrador público ou dos demais agentes públicos, é função cogente que decorre do princípio da imprescritibilidade dos bens e interesses públicos.

Ainda nos termos do art. 7º do mencionado “*Codex*”, “*verbis*”:

“Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (...).”

(...)

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.”

Como se depreende da inteligência do transcrito dispositivo, há dois comandos centrais inseridos nas normas do “*caput*” do art. 7º do CTN.

Primeiro, a lei dispõe que a competência tributária, entendida como o poder de instituir tributos outorgado aos entes federados pela Constituição da República, é indelegável e intransferível.

É que a atividade legislativa, como é cediço, e pela própria estrutura jurídica do Estado brasileiro, não pode ser transferida, salvo por disposição constitucional expressa.

Segundo, pelo dispositivo em exame é permitida a delegação das funções de arrecadar e fiscalizar tributos conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, simples funções administrativas, que não se confundem com a competência tributária outorgada aos entes políticos.

Exemplo típico dessa delegação ocorre entre a União federal e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Ou seja, a competência para instituir contribuições sociais para a seguridade social é da União federal, mas a arrecadação e a fiscalização delas são delegadas ao INSS.

¹ In Dicionário Jurídico, volume 1, Saraiva : SP, 1998, p. 919.

E, conforme se extrai da abalizada lição de Aliomar Baleeiro, arrecadação é a tarefa de natureza técnica mediante a qual se recolhe aos cofres públicos – diretamente do contribuinte ou por meio de terceiros legalmente obrigados – o tributo lançado, sendo a cobrança da dívida ativa, entre outras, uma técnica de arrecadação tributária².

Dessa lição, também se depreende que a cobrança da dívida ativa tributária não se encerra ou se restringe ao âmbito da Administração, e que pode chegar às barras do Judiciário por meio do executivo fiscal, procedimento esse regulado pela Lei Federal nº 6.830/80.

À primeira vista, podem parecer contraditórias as disposições do “caput” do art. 7º e de seu § 3º. Aquelas, como visto, permitem sejam delegadas as funções administrativas de arrecadar tributos somente a pessoas jurídicas de direito público. As do § 3º, a seu turno, autorizam o “*cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos*”.

Mas a exegese dessas disposições não pode e não deve ser feita de afogadilho, porque as exceções devem ser interpretadas restritivamente, e o parágrafo, numa interpretação lógico-orgânica da lei, não pode ampliar a abrangência do que é permitido no artigo ao qual se encontra enquadrado.

Procedendo dessa forma, o intérprete verificará que a expressão “arrecadar”, contida no § 3º do art. 7º do CTN, deve ser entendida como a atividade de receber os tributos dos contribuintes de forma voluntária, função que, atualmente, é acometida à rede bancária, na sua maioria, que funciona como extensão dos cofres públicos.

Sobre essa matéria, é esclarecedora a doutrina de Hugo de Brito Machado³, senão vejamos, “*litteris*”:

“Realmente, o cometimento permitido pelo § 3º, do art. 7º, do Código Tributário Nacional, diz respeito simplesmente ao encargo, ou função, de receber. Simples função de tesouraria, que não envolve nenhum poder de decisão sobre o que está sendo pago.

Esse cometimento, aliás, é hoje comum. Tanto as entidades públicas como muitas entidades privadas aboliram suas tesourarias. Seus recebimentos e pagamentos são feitos pelos bancos. É prevalência do princípio da especialização de funções na vida moderna, que neste ponto específico está sendo posto em prática também por questão de segurança.”

Mais adiante, em seu art. 198, o Código Tributário Nacional, dando mais provas de que a atividade de lançar e arrecadar tributos é plenamente vinculada e, portanto, deve ser feita pela própria Administração, veda a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de quaisquer informações obtidas em razão de ofício, sobre a situação econômica e financeira dos contribuintes, como também sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Por tudo isso, é forçoso concluir que a cobrança da dívida ativa tributária, que constitui técnica de arrecadação, é serviço público essencial, permanente, coordenado e especializado e, por essa razão, deve ser realizado pela própria Administração Pública, por meio de seus agentes.

Não é outro o motivo pelo qual o Constituinte inseriu na Lei Maior da República, Capítulo IV, Seção II, arts. 131 e 132, que a cobrança judicial da dívida ativa de natureza tributária da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda nacional, e que os procuradores dos Estados e do Distrito, a quem compete representar as referidas unidades federadas judicialmente, serão organizados em carreira, na qual o ingresso se dará por concurso público de provas e títulos.

No âmbito municipal, o Código de Processo Civil brasileiro estatui que o Município será representado em juízo, ativa e passivamente, por seu prefeito ou procurador (art. 12, II). Isso quer dizer que no Município onde tenha procuradoria constituída o procurador municipal é o representante judicial do Município. Conseqüentemente, naquele Município ainda desprovido do cargo de procurador, o prefeito poderá outorgar mandato a advogado para representar o ente político em juízo.

² In Uma Introdução à Ciência das Finanças. 15ª ed., RJ : Forense, 1998, pp. 225 a 228.

³ In Comentários ao Código Tributário Nacional. SP : Atlas, 2003, p. 157.

Assim, pela própria definição do instituto, como visto no início, e ainda por impedimento legal expresso no "caput" do art. 7º do Código Tributário Nacional, entendo que é vedada a transferência a terceiro ou a terceirização da cobrança da dívida ativa, por tratar-se de serviço essencial, permanente, coordenado e especializado da Administração Pública.

Mas, à luz do princípio da continuidade, é evidente que, na falta de estrutura própria e adequada, a prestação desse serviço pode ser contratada com terceiros, mediante prévio certame licitatório, observadas as normas da Lei nº 8.666/93, que contém o Estatuto Nacional de Licitações e Contratos, e até que a Administração Pública se estruture de modo que a cobrança de sua dívida ativa seja feita por seus próprios agentes.

A licitação se impõe, nesse caso, porque, nos termos do inciso XXI do art. 37 da Lei Maior, as obras, serviços, compras e alienações da Administração Pública serão contratadas mediante processo de licitação pública, que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, ressalvados os casos especificados na legislação.

Depreende-se, da inteligência do referido dispositivo constitucional, e isso não constitui nenhuma novidade, que a licitação constitui regra para a aquisição de bens, para a contratação de obras e serviços, bem assim para a alienação de bens pelo Poder Público.

Entretanto, como toda regra comporta exceção, as ressalvas aludidas pelo Constituinte são aquelas constantes da referida Lei nº 8.666/93, com as alterações posteriores, diploma que regulamenta o mencionado inciso XXI do art. 37 da Carta Magna da República.

Nessa ordem, a aludida lei prevê três situações em que o Poder Público pode contratar sem licitação, quais sejam: **a)** licitação dispensada, nas hipóteses constantes em seu art. 17; **b)** licitação dispensável, nos casos previstos em seu art. 24, que constituem enumeração taxativa ou limitada; e **c)** licitação inexigível, consoante o disposto em seu art. 25, que, ao contrário do art. 24, traz rol apenas exemplificativo, que comporta elastério para abarcar outras hipóteses de inviabilidade de competição.

Registra-se que podem existir leis extravagantes que prevejam outros casos ou hipóteses de contratação por dispensa de certame, pois essa exceção à regra da licitação se constitui em faculdade legal.

À guisa de exemplo, cita-se o disposto no art. 35 da Lei nº 7.210/84 (Lei de Execução Penal), segundo o qual "os *órgãos da administração direta ou indireta da União, Estados, Territórios, Distrito Federal e dos Municípios adquirirão, com dispensa de concorrência pública, os bens ou produtos do trabalho prisional, sempre que não for possível ou recomendável realizar-se a venda a particulares*".

Também é oportuno salientar que, para justificar e fundamentar a inexigibilidade de licitação, deve ocorrer a combinação destes requisitos: a contratação de um dos serviços técnicos especializados previstos no art. 13 da Lei nº 8.666/93, a singularidade do objeto e a notória especialização do contratado.

Além disso, a inexigibilidade de licitação, como também as hipóteses de dispensa delineadas nos §§ 2º e 4º do art. 17 e incisos III a XXIV do art. 24, deve revestir-se das formalidades previstas no art. 26 do diploma em questão.

Diante desse contexto, observado o rol dos serviços técnicos profissionais especializados do mencionado art. 13, o objeto da contratação ventilada na inicial (recuperação de crédito fiscal) poderia se enquadrar, em primeira análise, nos trabalhos relativos a "*patrocínio ou defesa de causas judiciais ou administrativas*", pois a cobrança dos créditos fiscais pode se dar na esfera administrativa ou judicial, como visto.

Por outro lado, a meu ver, o quesito relativo à singularidade do objeto da contratação cogitada pelo Consulente não é atendido na espécie, pois o mencionado serviço é rotineiro, contínuo e comum, e poderá ser prestado por várias empresas ou profissionais existentes no mercado, daí não se justificar, nesse caso, a inviabilidade de competição.

Nessa ordem de idéias, embora o serviço referido pelo Consulente seja técnico, e ainda que futuro contratado comprove ter notória especialização, a falta de singularidade do objeto não autoriza a contratação de forma direta por inexigibilidade de licitação, sendo imperiosa a realização do certame licitatório adequado, a menos que fique caracterizada e comprovada uma das hipóteses legais de dispensa.

Destaca-se, ainda, que a Lei de Licitações, nos arts. 7º a 12, exige como condição indispensável para a realização de licitação, e sob pena de nulidade de todo o certame, a elaboração de detalhamento prévio da obra e ou do serviço a ser contratado, com planilhas de todos os custos unitários para sua execução, entre outras especificações.

Com efeito, o “*caput*” do art. 8º expressa bem a intenção do Legislador de exigir uma ação previamente planejada da Administração Pública, nos dispositivos citados, ao estatuir, “*in verbis*”:

“A execução das obras e dos serviços deve programar-se, sempre, em sua totalidade, previstos seus custos atual e final e considerados os prazos de sua execução.”

No que tange à celebração de contratos pela Administração Pública, sejam eles precedidos, ou não, de licitação, e esse é o ponto nuclear da indagação do Consulente, o Estatuto de Licitações e Contratos também estabelece a necessidade de cláusulas obrigatórias, senão vejamos.

O “*caput*” de seu art. 54 estatui que os contratos administrativos tratados pelo Estatuto se regulam pelas suas cláusulas e pelos preceitos de direito público, aplicando-se-lhes, supletivamente, os princípios da teoria geral dos contratos e as disposições de direito privado.

Por sua vez, o art. 55 reza que são cláusulas necessárias em todo contrato, entre outras, as que estabeleçam: o objeto e seus elementos característicos (inciso I); o preço e as condições de pagamento, os critérios, data-base e periodicidade do reajustamento de preços, os critérios de atualização monetária entre a data do adimplemento das obrigações e a do efetivo pagamento (inciso III); e o crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação da classificação funcional programática e da categoria econômica (inciso V).

Além disso, pelos princípios e normas, notadamente do art. 16, trazidos a lume pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), é vedada qualquer autorização ou mesmo assunção de obrigação que venha a gerar despesa pública, sem sua estimativa real e sem a devida indicação da dotação orçamentária que fará face ao respectivo gasto.

A meu juízo, apenas esses aludidos dispositivos da Lei Federal nº 8.666/93 e da Lei Complementar nº 101/2000 são suficientes para conduzir à conclusão de que a Administração Pública não pode celebrar contrato em que o respectivo valor contratado fique em aberto, na dependência de evento futuro e, ainda, que possa onerar exercícios financeiros futuros, isto é, e no caso específico da presente consulta, quando e se os créditos fiscais forem recebidos.

Noutro enfoque, a celebração de contrato nos moldes aventados na inicial, ou seja, de vincular-se o correspondente valor a determinado percentual do montante que vier a ser recebido dos créditos fiscais do Município, pode arostar também as disposições do inciso IV do art. 167 da Constituição da República de 1988.

É que, a meu ver, e como salientei no início, o crédito fiscal pendente de arrecadação de Município é composto, em quase sua totalidade, de impostos não pagos na data legal e o referido dispositivo veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas as hipóteses que a própria Constituição menciona, entre as quais não se inclui a possibilidade suscitada pelo Consulente.

Não bastasse tudo isso, o princípio da moralidade administrativa, também, veda o particular de oferecer vantagem ao Poder Público e a Administração Pública de realizar contratação de serviços por conta e risco do particular contratado.

Para melhor compreensão da aplicação do princípio da moralidade administrativa ao caso sob exame, é esclarecedor o excerto da lição do jurista português Antônio José Brandão⁴, que ora transcrevo:

“...a atividade dos administradores, além de traduzir a vontade de obter o máximo de eficiência administrativa, terá ainda de corresponder à vontade constante de viver honestamente, de não prejudicar outrem e de dar a cada um o que lhe

⁴ In Revista de Direito Administrativo. Volume 25. RJ : Renovar, 1951, p. 454.

pertence – princípios de Direito Natural já lapidarmente formulados pelos jurisconsultos romanos.”

Como se percebe, o princípio da moralidade administrativa restará vulnerado pelo fato de o gestor público agir desonestamente ou com o fim de auferir vantagem para a Administração com o sacrifício ou prejuízo de outrem.

Ou será moral, por exemplo, a celebração de contrato pela Administração visando à realização de um serviço a ela, por particular, sem o pagamento da retribuição correspondente? Pois é exatamente isso o que se ventila na inicial, prestação de serviço à Administração municipal sem a correspondente retribuição pecuniária, caso o contratado não obtenha êxito no recebimento dos créditos fiscais ou tributários.

Parece-me que a resposta é óbvia. O princípio da moralidade administrativa restará ferido às escâncaras. É que a Administração Pública, “*in casu*”, seria beneficiada com a prestação de um serviço pelo qual não pagou. Ou seja, haveria o esforço laborativo do contratado para tentar receber o crédito fiscal ou tributário, sem a correspondente contraprestação por parte da Administração Pública.

Isso transgredir, ainda, a regra vigente no regime jurídico administrativo de que não pode haver prestação de serviço à Administração sem a devida e justa retribuição, excetuados, por óbvio, os casos devidamente previstos em lei, como, por exemplo, os serviços prestados por jurados e mesários.

Nesse contexto, e não é demais reforçar, é superficial, e constitui verdadeiro sofisma, porque não fere de morte o regime jurídico administrativo, o argumento de que a celebração dessa modalidade de contrato seria lícita, haja vista que tal raciocínio se fundamenta, única e exclusivamente, no fato de que a Administração não teria qualquer prejuízo, porquanto o risco é todo do contratado.

De outra sorte, a modalidade de contratação ventilada na inicial, realizada sem licitação, fere, ainda, os princípios constitucionais da isonomia e impessoalidade, também de observância inafastável pela Administração Pública.

No dizer de Ives Gandra da Silva Martins⁵, “*determinar que o administrador público deve ser impessoal, pois está à disposição da sociedade, não podendo privilegiar amigos, parentes ou interesses em detrimento do bem servir, é afetar faceta da ética administrativa, sendo, pois, a impessoalidade dimensão parcial da moralidade.*”

Por todo o exposto, concluo que:

1º) é vedada a transferência a terceiro ou a terceirização da cobrança ou arrecadação da dívida ativa tributária, por tratar-se de serviço público essencial, permanente, coordenado e especializado que, por essas razões, deve ser executado pela própria Administração Pública, por seus agentes especializados;

2º) em homenagem ao princípio da continuidade do serviço público, e na hipótese de não haver estrutura devidamente organizada, poderá ser feita a contratação de terceiros para execução do serviço de cobrança ou arrecadação da dívida ativa, mediante prévio certame licitatório nos moldes preconizados pela Lei nº 8.666/93, e pelo prazo estritamente necessário para que a Administração Pública se estruture para que seus próprios agentes executem esse serviço;

3º) em ocorrendo a hipótese antecedente, e após a realização do certame licitatório, como afirmado, a Administração Pública não pode celebrar contrato considerado aleatório e de risco, mesmo para o contratado, por contrariar normas legais e princípios jurídicos de observância inderrogáveis pelo Poder Público, como evidenciado.

É assim que voto.

(OS DEMAIS CONSELHEIROS MANIFESTARAM-SE DE ACORDO COM O RELATOR.)

CONSELHEIRO PRESIDENTE SIMÃO PEDRO TOLEDO:

APROVADO O VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR, POR UNANIMIDADE.

⁵ In O Princípio da Moralidade no Direito Tributário. SP : RT, 1996, pp. 18/20.