

**ACÓRDÃO TC-1420/2018 – PLENÁRIO**

**Processo:** 06603/2016-4  
**Classificação:** Prejulgado  
**Relator:** Sebastião Carlos Ranna de Macedo  
**Suscitante:** Conselheiro Efetivo (Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun)  
**Terceiro interessado:** FORUM DAS CARREIRAS TÍPICAS DO ESTADO DO  
ESPIRITO SANTO

**INCIDENTE DE PREJULGADO – POSSIBILIDADE JURÍDICA DE CONTRATAÇÃO DE ASSESSORIA OU CONSULTORIA DE EMPRESA PRIVADA PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS VISANDO À RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS – POSSIBILIDADE DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS EFETIVAMENTE PRESTADOS SOBRE O ÊXITO ALCANÇADO, DEVENDO OS VALORES SEREM FIXADOS EM PERCENTUAL PROPORCIONAL AO ESFORÇO E AO RISCO SUPOSTO PELA EMPRESA CONTRATADA - APLICABILIDADE, COM EFICÁCIA GERAL, DA ORIENTAÇÃO TÉCNICA Nº 01/1997, DESTE TRIBUNAL – ARQUIVAR.**

**O EXMO. SR. CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO:**

**1 RELATÓRIO**

Versam os presentes autos sobre Incidente de Prejulgado suscitado pelo Excelentíssimo Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun no bojo da Representação constante do Processo TC 7156/2012, conforme Decisão Plenária TC 2144/2016 (fls. 04/05).

Inicialmente, o presente Incidente de Prejulgado foi encaminhado ao Núcleo de Jurisprudência e Súmula, conforme determina o artigo 445, inciso III, do RITCEES, o

qual elaborou o **Estudo Técnico de Jurisprudência 04/2017** (fls. 32/41), o qual concluiu:

Pelo exposto anteriormente, conclui-se informando que foi certificada a **existência** de deliberações que abordam aspectos do tema objeto do prejulgado.

No tocante ao questionamento do **item 1**, este Tribunal possui entendimento firmando na **Orientação Técnica n. 01/1997**, aprovada pela **Decisão TC n. 1932/97**, que conclui, ainda que indiretamente, pela **possibilidade da contratação de assessorias/consultorias para a recuperação de créditos por meio da revisão de DOT**, objetivando o incremento da quota parte do ICMS destinada aos Municípios.

Ademais, vislumbra-se que esta possibilidade foi reconhecida no Acórdão TC 519/2016-Plenário, sob o fundamento de que os referidos serviços **não tratam de atividades próprias de servidores públicos, inexistindo terceirização indevida** do múnus indelegável da carreira de fiscalização e arrecadação.

Observa-se, ainda quanto ao questionamento do item 1, que **não foi certificada** a existência de deliberação acerca da admissibilidade ou não da contratação direta por inexigibilidade de licitação nestes casos. Vale dizer que no caso informado (Acórdão TC 519/2016-Plenário) houve a realização de licitação para concretização da referida contratação.

No que tange ao **item 2**, também há entendimento firmando na **Orientação Técnica n. 01/1997**, aprovada pela **Decisão TC n. 1932/97**, que admite a possibilidade de ser firmado contrato de êxito para a recuperação de créditos, inclusive com a estipulação do pagamento em percentual da receita auferida.

Vale dizer que esta possibilidade foi reconhecida nos **Acórdãos TC 028/2005, 1004/2004-Plenário e TC 519/2016-Plenário**.

Registra-se que a OT n. 01/1997 e os casos analisados pelo Plenário trataram da recuperação de **receita tributária**. Não foi certificada a existência de deliberação desta Corte em caso de receita não tributária.

No que tange ao questionamento suscitado no **item 3**, vislumbra-se que este Tribunal tem reconhecido a vigência da Orientação Técnica n. 1/1997, haja vista que esta foi utilizada com fundamento de decisão nos **Acórdãos TC 028/2005, 1004/2014-Plenário e TC 519/2016-Plenário**.

Em seguida, a área técnica analisou a matéria sob questão na **Instrução Técnica 28/2017** (fls. 44/80), que foi integralmente acolhida pelo Ministério Público de Contas no **Parecer 1544/2017** (fls. 83/84), da lavra do Excelentíssimo Procurador Heron Carlos Gomes de Oliveira, concluindo nos seguintes termos:

1) quanto a **item 1**, pela impossibilidade de contratação de assessorias/consultorias de empresa privada para a recuperação administrativa ou judicial de créditos tributários, por constituir terceirização de atividade típica e essencial da Administração Pública, a ser realizada por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público, e em atenção à garantia constitucional do sigilo fiscal. Desta feita, entendemos por prejudicado o questionamento sobre a admissibilidade da contratação direta por inexigibilidade de licitação;

2) em razão do posicionamento adotado no item 1, por restar prejudicado o quesito constante do **item 2**, qual seja, possibilidade de a Administração Pública firmar contrato de êxito para a recuperação de créditos e, em caso positivo, admissibilidade da estipulação do pagamento em percentual da receita auferida, seja tributária ou não tributária;

3) no que concerne ao **item 3**, que trata da eficácia geral da Orientação Técnica nº 01/1997 e, sendo essa aplicável, da necessidade de atualização de seu conteúdo, pela inviabilidade de aplicação da Orientação Técnica nº 01/1997, por carecer de validade jurídica, bem como pela possibilidade de reexame do tema no Incidente de Prejudgado em apreço.

Em 11 de maio de 2017, o Fórum das Carreiras Típicas do Estado do Espírito Santo - FOCATES protocolou pedido de ingresso nos presentes autos como terceiro interessado como representante das carreiras de auditoria fiscal tributária (**Petição Intercorrente 36/2017** - fls. 89/127). Para tanto, requereu a juntada de documentação e solicitou que os argumentos ali exarados fossem levados em consideração no julgamento dos presentes autos. Mediante a **Decisão Monocrática 702/2017** (fls. 129/130), foi deferida a habilitação do Fórum das Carreiras Típicas do Estado do Espírito Santo - FOCATES como terceiro interessado no processo em questão.

**É o relatório.**

## **2 FUNDAMENTAÇÃO**

Compulsando acuradamente os autos, verifico que o feito encontra-se devidamente instruído, portanto, apto a um julgamento, eis que observados todos os trâmites legais e regimentais.

Inicialmente, ressalto que os argumentos de defesa das prerrogativas dos servidores públicos das carreiras de auditoria fiscal tributária arguidos pelo FOCATES já foram objeto de análise pela área técnica na Instrução Técnica 28/2017 e corroborados pelo Ministério Público de Contas no Parecer 1544/2017. Considerando, ainda, que a conclusão dos presentes autos é de suma importância para o deslinde de vários processos em tramitação nesta Corte de Contas, inclusive diversos com análise prioritária, entendo não haver necessidade de reenvio dos

autos à área técnica e ao douto Órgão Ministerial para análise dos documentos encaminhados pelo FOCATES.

Ratifico integralmente o posicionamento da área técnica e do Ministério Público Especial de Contas para **tomar como razão de decidir a fundamentação exarada na Instrução Técnica 28/2017** (fls. 44/80), que aqui se transcreve:

#### **DO MÉRITO**

Inicialmente, cumpre trazer à baila os dispositivos que tratam do Incidente de Prejulgado nos instrumentos normativos desta Corte.

Assim, dispõe o artigo 174, da Lei Complementar 621/2012:

**Art. 174.** Por iniciativa de Conselheiro, Auditor ou Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, poderá o Plenário, mediante decisão normativa, pronunciar-se sobre a interpretação de qualquer norma jurídica ou procedimento da administração, reconhecida a relevância da matéria de direito e sua aplicabilidade de forma geral, observada a forma estabelecida no Regimento Interno.

**Parágrafo único.** Não poderá atuar como Relator o Conselheiro ou Auditor que suscitar a matéria.

Da mesma forma, estabelecem os artigos 348 a 355, do Regimento Interno deste Tribunal:

**Art. 348.** Reconhecida, preliminarmente, a relevância da matéria de direito e sua aplicabilidade de forma geral, o Plenário poderá pronunciar-se sobre a interpretação de qualquer norma jurídica ou procedimento da Administração.

§ 1º Possuem legitimidade para propor o incidente de prejudgado Conselheiro, Auditor ou Ministério Público junto ao Tribunal.

§ 2º Os requisitos de admissibilidade do incidente de prejudgado deverão ser submetidos à audiência do Ministério Público junto ao Tribunal, quando não for o proponente.

**Art. 349.** Não poderá atuar como Relator o Conselheiro que propuser o incidente de prejudgado, sendo sorteado, imediatamente após a proposição, outro Conselheiro para relatar a matéria.

**Art. 350.** Uma vez admitido pelo Plenário, o incidente de prejudgado será processado em autos apartados e encaminhado ao Relator, que poderá determinar a remessa do processo ao Núcleo de Jurisprudência e Súmula para os fins do disposto no art. 445, inciso III, deste Regimento, e, após, à unidade técnica competente para manifestação, no prazo de quinze dias.

**Parágrafo único.** O Relator remeterá ao Ministério Público junto ao Tribunal para manifestação, no prazo de quinze dias.

**Art. 351.** O Relator do incidente deverá apresentar seus fundamentos até a segunda sessão ordinária subsequente à devolução dos autos pelo Ministério Público junto ao Tribunal, salvo se a complexidade da matéria indicar a necessidade de dilação do prazo, que não poderá ultrapassar a quarta sessão ordinária.

**Art. 352.** Proferido o julgamento do incidente pelo Plenário, observado o quorum qualificado previsto no art. 180 da Lei Orgânica do Tribunal, os autos serão devolvidos àquele que suscitou a matéria incidental, para apreciação do mérito do processo.

§ 1º O julgamento que deliberar sobre o incidente processual solucionará a questão levantada, constituindo prejulgado vinculante aos demais casos submetidos ao Tribunal.

§ 2º Dirimida a questão, os respectivos autos serão apensados ao processo em que se originou o incidente.

**Art. 353.** O prejulgado poderá ser revogado ou reformado sempre que o Tribunal, pronunciando-se em tese, firmar nova interpretação, hipótese em que a decisão fará expressa remissão à reforma ou revogação.

**Art. 354.** Somente pela maioria absoluta dos Conselheiros poderá o Tribunal estabelecer, reformar ou revogar prejulgado.

§ 1º Os prejulgados serão numerados e estabelecidos por meio de acórdão, com publicação no órgão oficial e no sítio eletrônico do Tribunal, fazendo-se as remissões necessárias à identificação do processo em que se originou.

§ 2º A invocação do prejulgado será feita pelo seu número correspondente, com a indicação do processo que o originou.

§ 3º Compete à Secretaria Geral das Sessões numerar os prejulgados em sequência bem como fazer as remissões necessárias à identificação do processo em que se originou o prejulgado e mencionar, inclusive, o respectivo número do acórdão.

**Art. 355.** O prejulgado tem caráter exclusivamente normativo e será aplicado sempre que invocado no exame processual.

Busca-se, portanto, com tal incidente processual, definir o sentido e o alcance de determinada norma jurídica ou procedimento administrativo de aplicabilidade geral, de relevância reconhecida, a fim de constituir normativo vinculante para outras situações equivalentes apreciadas pela Corte, nas quais seja invocado.

No caso em apreço, a matéria envolve questionamentos sobre a regularidade do contrato de risco para a recuperação de créditos, do pagamento fixado em percentual do incremento da receita, da terceirização da atividade tributária e da contratação direta por inexigibilidade de licitação, nos termos do Voto do Conselheiro suscitante.

Tais questões foram levantadas incidentalmente no bojo de Representação subscrita pelos auditores de controle externo da 5ª SCE desta Corte de Contas, com vistas a apurar indícios de irregularidades nos procedimentos de contratação de empresa privada para a prestação de serviços de assessoria tributária e fiscal.

Nessa esteira, deverão ser respondidas as seguintes indagações:

**1. possibilidade de contratação de assessorias/consultorias para a recuperação de créditos e, em caso positivo, admissibilidade da contratação direta por inexigibilidade de licitação;**

**2. possibilidade de a Administração Pública firmar contrato de êxito para a recuperação de créditos e, em caso positivo, admissibilidade da estipulação do pagamento em percentual da receita auferida, seja tributária ou não tributária;**

**3. eficácia geral da Orientação Técnica n. 1/1997 e, em caso afirmativo, necessidade de atualização de seu conteúdo.**

De plano, torna-se necessário um breve introito a partir do viés constitucional do tema proposto.

A Constituição Federal estabelece as normas gerais de Direito Tributário, definindo a competência de cada ente estatal para a instituição e fiscalização de tributos.

Pode-se dizer, então, que “a competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”<sup>1</sup>.

Ou, ainda, no dizer de Roque Antônio Carrazza<sup>2</sup>, “a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas”.

Acrescenta Eduardo Sabbag<sup>3</sup> que:

A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional.

(...)

A competência tributária é política e indelegável (art. 7º, caput, CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa, que é “administrativa e delegável”.

A distinção feita por boa parte da doutrina entre competência tributária e capacidade tributária ativa se justifica pelo disposto no artigo 7º, do Código Tributário Nacional, *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**

<sup>1</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. – 5ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2013; p. 389.

<sup>2</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed., rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2012; p. 567.

<sup>3</sup> *Opus cit.*; p. 391.

**jurídica de direito público a outra**, nos termos do [§ 3º do artigo 18 da Constituição](#).

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

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

Vê-se, portanto, que a transferência ou o compartilhamento das funções de arrecadar e fiscalizar tributos a outra pessoa jurídica de direito público não constitui delegação da competência tributária para sua instituição, esta sim indelegável.

Mas tais atribuições, é bom frisar, devem ser cometidas a outra pessoa política, igualmente submetida às normas e princípios do Direito Administrativo e norteada pelo interesse público, não a particulares. E, nesse ponto, embora uma primeira leitura possa levar a entendimento contrário, o § 3º não é uma exceção.

Com efeito, adverte Hugo de Brito Machado que o enunciado do § 3º constitui “simples função de caixa, que hoje é atribuída aos estabelecimentos bancários”, não se confundindo com a função arrecadatória propriamente dita, que consiste na exigência do crédito tributário.

No mesmo sentido, preleciona Kiyoshi Harada<sup>4</sup>:

Nem se argumente com o § 3º desse artigo que exclui a função de arrecadar tributos do conceito de delegação de competência, pois, está claro que essa norma está se referindo à arrecadação de tributo pago **voluntariamente** nas redes bancárias, que funcionam como extensão dos cofres públicos.

---

<sup>4</sup> *In Terceirização de serviço de cobrança da dívida ativa*. Disponível em: <http://www.haradaadvogados.com.br/publicacoes/Diversos/296.pdf>

A propósito, decidiu o Tribunal de Contas da União:

DECISÃO Nº 1.704/2002 TCU - Plenário

1. Processo TC 016.084/2001-0
  2. Classe de Assunto: III - Consulta
  3. Interessado: Aécio Neves (Presidente)
  4. Órgão: Câmara dos Deputados
  5. Relator: MINISTRO UBIRATAN AGUIAR
  6. Representante do Ministério Público: não atuou
  7. Unidade Técnica: Semag e 3ª Secex
  8. Decisão: O Tribunal Pleno, diante das razões expostas pelo Relator, DECIDE:
    - 8.1. conhecer da presente consulta, com fundamento no art. 1º, XVII, da Lei nº 8.443/92 c/c o art. 216 do Regimento Interno do TCU;
    - 8.2. responder à Presidência da Câmara dos Deputados que:
      - a) conforme pesquisa na jurisprudência dos Tribunais Superiores e do TCU, o tema “terceirização de cobrança de tributos” ainda não foi submetido ao crivo desses órgãos;
      - b) não se impõe a realização de licitação para o cometimento a instituições bancárias das funções de arrecadação (função de caixa);
      - c) a contratação de serviços técnicos de informática para desenvolvimento de software, regra geral, sujeita-se ao regime de licitação, sendo admitida, excepcionalmente, a inexigibilidade de licitação, somente se as peculiaridades e a natureza do serviço conferirem-lhe uma singularidade que requeira a contratação de empresa ou profissional específico, inviabilizando, assim, a competição para sua aquisição;
      - d) **delegar cobrança de créditos tributários não pagos a pessoa de direito privado vai de encontro ao disposto no art. 7º do Código Tributário Nacional, que prevê a delegação desta função exclusivamente à pessoa de direito público, destinando ao particular unicamente a atribuição de arrecadar;**
- [...]

Percebe-se, do exposto, que a atividade tributária constitui serviço típico e essencial da Administração Pública, ensejando funções próprias de Estado, não atribuíveis aos particulares, vez que resultantes da competência constitucionalmente deferida somente aos entes políticos, e que, portanto, deve ser exercida por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público para compor o quadro permanente do órgão fiscalizador.

Sentencia tal entendimento o disposto no artigo 37, inciso XXII, da Constituição Federal, que segue:

**Art. 37. (...)**

(...)

**XXII – as administrações tributárias da União, dos**

**Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais do funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (grifos da IT)**

A exigência do concurso público constitui garantia constitucional de isonomia e impessoalidade no acesso aos cargos e empregos da Administração, por meio da aferição imparcial dos conhecimentos técnicos necessários ao exercício das respectivas funções.

Busca a composição de um quadro permanente de profissionais aptos a realizarem as atividades próprias do órgão ao qual se vinculam e que, por integrarem a estrutura organizacional do ente público, não devem ser realizadas por terceiros alheios à máquina administrativa.

No mesmo sentido, pronuncia-se o Supremo Tribunal Federal:

Tal situação não abrange aqueles serviços permanentes que estão ao cargo do Estado nem aqueles de natureza previsível, para os quais a Administração pública deve alocar, de forma planejada, os cargos públicos para isso suficientes, a serem providos pela forma regular do concurso público, sob pena de desídia e ineficiência administrativa. (ADI 890/DF, Min. Relator Maurício Corrêa, julgamento em 11/09/2003, DJ de 06/02/2004)

E acentua também o Tribunal de Contas da União:

SUMÁRIO: REPRESENTAÇÃO. MANIFESTAÇÃO DA OUVIDORIA. CRA/PR. IRREGULARIDADES NA CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. SUSPEITA DE DESVIO DE RECURSOS PARA CAMPANHAS POLÍTICAS. NÃO APRESENTAÇÃO DE ELEMENTOS RELATIVOS À SEGUNDA IRREGULARIDADE NOTICIADA. INSPEÇÃO. INDÍCIOS DE IRREGULARIDADES NA CONTRATAÇÃO DOS SERVIÇOS DE ADVOCACIA. INDÍCIOS DE FAVORECIMENTO DO ADVOGADO CONTRATADO EM LICITAÇÃO PROMOVIDA. TERCEIRIZAÇÃO INDEVIDA DOS SERVIÇOS. AUDIÊNCIA DOS GESTORES. OITIVA DO ADVOGADO CONTRATADO. REJEIÇÃO PARCIAL DAS JUSTIFICATIVAS. CONHECIMENTO. PROCEDÊNCIA PARCIAL. APLICAÇÃO DE MULTA A UM DOS GESTORES. DETERMINAÇÕES. CIÊNCIA AOS INTERESSADOS.

[...]

28. A última questão debatida nestes autos refere-se à terceirização indevida de atividades essenciais, permanentes e contínuas do Conselho mediante a contratação de prestação de serviços advocatícios.

29. Os responsáveis contestaram o questionamento afirmando que as atividades desempenhadas pelo advogado contratado tinham caráter acessório, não se caracterizando como atividade-fim do conselho, ou seja, fiscalização do exercício da profissão.

30. Já a Secex/PR entendeu que as atividades constantes do contrato firmado com o Sr. Heitor Wolff Júnior identificavam-se com aquelas

exercidas por advogado integrante do quadro. Conseqüentemente, foi proposto fixar-se o prazo de 30 dias para que o CRA/PR adotasse providências para a realização de concurso público.

31. Diante dos argumentos reunidos, penso que assiste razão à unidade técnica.

32. No rol das atribuições do advogado contratado pelo CRA/PR, constam atividades de cunho estratégico como o acompanhamento das reuniões do Conselho (vide precedente no Acórdão 712/2007-Plenário), bem como atribuições precipuamente vinculadas à atividade-fim, como a atuação junto ao setor de fiscalização. Igualmente, as atividades de cobrança de anuidades e de sanções impostas estão indissoluvelmente ligadas ao exercício e à eficácia da missão institucional do conselho.

**33. Ademais, a abrangência das atividades jurídicas contratadas, que compreendem serviços na esfera judicial, instauração, acompanhamento e recursos em processos administrativos em geral, participação em reuniões e respostas a consultas informais, indica que não se tratam de serviços excepcionais ou eventuais, mas serviços intrinsecamente ligados ao dia-a-dia das atividades do CRA/PR.**

**34. Por considerar que as atividades objeto do contrato não se caracterizam como acessórias, acolho a proposta de determinar ao CRA/PR que adote as providências cabíveis para realização de concurso público para provimento do quadro.** Contudo, proponho a fixação do prazo de 90 dias, tendo em vista que as tratativas para a realização deste tipo de certame envolve uma série de medidas complexas, incluindo o levantamento de vagas necessárias, bem assim a licitação e a contratação da entidade promotora do evento.

35. Quanto às alegações de teor econômico esboçadas pelos responsáveis, faço remissão à análise desenvolvida pela unidade técnica, que concluiu pela viabilidade econômica da contratação de advogado mediante concurso público (itens II.21/22 do relatório supra).

36. Feitas as ponderações pertinentes, cumpre a esta Corte considerar esta representação, no mérito, parcialmente procedente.

Ante o exposto, manifesto-me por que o Tribunal aprove o acórdão que ora submeto à apreciação deste Colegiado.

#### **ACÓRDÃO Nº 8419/2011 – TCU – 1ª Câmara**

1. Processo TC-012.243/2010-8.
2. Grupo I – Classe VI – Assunto: Representação.
3. Responsáveis: Gilberto Serpa Griebeler, Presidente do CRA/PR nos períodos 14/01/2005 a 14/01/2007 e a partir de 15/01/2009 (CPF 112.297.649-68); Sérgio Pereira Lobo, Presidente do CRA/PR no período de 15/01/2007 a 14/01/2009 (CPF 111.371.429-87).
- 3.1. Interessado: Heitor Wolff Júnior, advogado contratado pelo CRA/PR (CPF 171.816.239-15).
4. Unidade: Conselho Regional de Administração do Paraná (CRA/PR).
5. Relator: Ministro-Substituto Augusto Sherman Cavalcanti.
6. Representante do Ministério Público: não atuou.
7. Unidade: Secex/PR.
8. Advogados constituídos nos autos: Flávio Ribeiro Bettega (OAB/PR 20.657); Guilherme Moreira Rodrigues (OAB/PR 10.208).

#### 9. Acórdão:

VISTOS, relatados e discutidos estes autos de representação formulada pela Secex/PR com base em manifestação da Ouvidoria relatando possíveis irregularidades na contratação de advogado para representar o Conselho Regional de Administração do Paraná (CRA/PR) e a suspeita de desvio de recursos para campanhas políticas;

ACORDAM os Ministros do Tribunal de Contas da União, reunidos em sessão de 1ª Câmara, em:

[...]

9.4. com fundamento no art. 45 da Lei 8.443/92, determinar ao Conselho Regional de Administração do Paraná (CRA/PR) que:

**9.4.1. adote, no prazo 90 dias contados a partir da ciência desta deliberação, as medidas necessárias ao exato cumprimento do art. 37, inciso II, da Constituição Federal, promovendo a realização de concurso público para o provimento de cargo efetivo para exercer as funções de advogado junto ao CRA/PR;**

[...]

Assim, sendo a atividade tributária, em seus vários desdobramentos, inerente ao Poder Público e absolutamente imprescindível à “sobrevivência” do ente político, deve ser exercida por seus próprios agentes, sobre quem, inclusive, detém comando hierárquico e disciplinar.

A respeito do cometimento desenfreado a particulares de funções próprias de Estado, bem adverte Harada<sup>5</sup>:

A febre da terceirização, ultimamente, tomou conta do país em nome da redução de custos operacionais das empresas, atingidas por um prolongado quadro recessivo, sem perspectivas de reversão a curto e a médio prazos. [...]

O pior é que essa mania está invadindo o setor público, por incompetência ou má vontade do administrador na condução correta e eficiente do serviço público. **Administradores incautos, atraídos pelo mito da agilidade e da informalidade do setor privado, vêm abrindo mão de prerrogativas próprias do Estado, ao arrepio de normas constitucionais em vigor.** [...]

**É bastante preocupante a tendência de nossos governantes de procurar responder às deficiências e às falhas no serviço público com reformas, mudanças, modificações sem se preocupar em analisar as suas causas e sem vontade de trabalhar e produzir com o que já existe, investindo e melhorando a estrutura de órgãos públicos tradicionais.** [...]

Recentemente, a imprensa registrou as tratativas que o Município de São Paulo estaria fazendo para retirar de seu órgão institucional, a Procuradoria Geral do Município, a incumbência de promover a cobrança da dívida ativa, entregando esse serviço de cobrança aos escritórios particulares. [...] **Pergunta-se, por que desprezar a longa experiência do Departamento Fiscal da PGM? Por que não dotar aquele departamento com os recursos materiais à altura das necessidades atuais, para melhor aproveitamento da capacidade profissional dos procuradores especializados?** [...]

Feitos esses esclarecimentos preliminares cumpre focar a matéria sob o ponto de vista jurídico, demonstrando a total impossibilidade de ser terceirizado o serviço público pretendido. [...]

---

<sup>5</sup> *Opus cit.*

Cabe à Procuradoria Geral do Município, instituição permanente, na forma do art. 87 da LOMSP, promover privativamente a inscrição e cobrança da dívida ativa. Ainda que a inscrição da dívida ativa pudesse, mediante modificação do dispositivo da LOMSP, ser atribuída a outro órgão municipal (nunca à entidade privada) a sua cobrança não poderia prescindir de atuação da PGM por meios de seus procuradores, que são os legítimos representantes judiciais do Município.

[...]

Terceirizar o serviço de cobrança da dívida ativa no Município de São Paulo, portanto, seria incorrer em inconstitucionalidade por implicar afronta ao art. 12, II do CPC, único dispositivo legal aplicável à espécie, com automático afastamento de toda e qualquer legislação local em contrário. Outrossim, essa terceirização violaria, também, o princípio da indelegabilidade do serviço público essencial, regulado pelo art. 7º e parágrafos do CTN. [...] **Claríssimo está a perda de eficiência e o risco a que fica exposto o Poder Público, como decorrência da sujeição do serviço público essencial e permanente às vicissitudes das atividades desenvolvidas por profissionais da iniciativa privada, sobre os quais a Administração não detém o poder de controle funcional e hierárquico.**

Vale destacar que este Tribunal já partilhou do mesmo entendimento, no Acórdão TC 1122/2015, acolhendo Voto do Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, Relator do feito, consistente em Tomada de Contas Especial convertida de Representação ofertada pela Juíza da Vara de Feitos da Fazenda Pública, também do Município de Marataízes, em que foram apurados indícios de irregularidades referentes à contratação de empresa privada para a prestação de serviços de levantamento e recuperação de créditos relativos ao PASEP e a contribuições pagas ao INSS (TC 8010/2013), a partir dos seguintes argumentos:

Quanto a esse fato, os gestores alegaram que, embora a questão tivesse sido regulamentada, ainda assim havia óbices à compensação tributária. **No entanto, o corpo técnico bem asseverou que não foi demonstrada qualquer tentativa prévia administrativa ou judicial, frustrada ou não, tida por parte da Municipalidade no sentido de buscar a restituição ou a compensação de valores antes de realizar a licitação.**

Inicialmente, cumpre-me esclarecer que, por meio dos serviços contratados, a Prefeitura de Marataízes pretendeu a compensação de créditos tributários decorrentes do pagamento de contribuição previdenciária recolhida ao INSS sobre a remuneração dos exercentes de mandato eletivo não vinculados a regime próprio de previdência social.

Tal cobrança teve sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do Recurso Extraordinário 351.717-1-Paraná, ensejando a suspensão pelo Senado Federal da execução da alínea h, do inciso I, do art. 12, da Lei Federal 8.212/91, que previa a incidência do tributo (Resolução 26/2005).

Diante desse fato, o Ministério da Previdência Social expediu a Portaria MPS 133/2006, determinando o cancelamento e a retificação dos débitos oriundos da dita contribuição (art. 2º), bem como autorizando a compensação / restituição mediante a retificação de Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social, observando-se o prazo prescricional previsto em lei (art. 4º).

Chamo a atenção para o fato de que, em nenhum momento, o Órgão Previdenciário condicionou a devolução ou a compensação de valores à interposição de ação judicial ou, mesmo administrativamente, à representação por advogado ou mesmo, não houve qualquer tentativa prévia e infrutífera da municipalidade em reaver os valores por seus próprios meios.

[...]

**Insta, também, esclarecer que a Municipalidade, ainda que não contasse com servidores efetivos nos quadros de sua Procuradoria como aduziu a tese de defesa, dispunha de assessoria jurídica formada sob o vínculo comissionado, além de contar com setor administrativo/financeiro que poderia conferir o suporte necessário à empreitada e apurar, nos registros e em folhas de pagamento passadas, o montante recolhido a título de contribuição previdenciária dos exercentes de mandato eletivo municipal.**

Assim, corroboro os termos da manifestação técnica, pois, ainda que a defesa tenha pretendido demonstrar que os serviços contratados denotavam especialização ou complexidade, não teve êxito em fazê-lo, **em especial por que remanesceu aos gestores justificar a incapacidade ou incompetência do seu quadro próprio de pessoal para atender ao claro e sucinto procedimento proposto pela Portaria MPS 133/2006.**

[...]

No mesmo sentido se manifestou o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, no julgado abaixo:

A C Ó R D Ã O (Publicado em 12/04/2013)  
TC-000105/014/09 – Recurso ordinário.

Recorrente: Paulo César Neme (Prefeito do Município de Lorena).  
Assunto: Contrato entre a Prefeitura Municipal de Lorena e FINBANK Consultoria e Assessoria Empresarial Ltda., objetivando a prestação de serviços técnicos jurídicos de consultoria e assessoria jurídica e administrativa com a finalidade de propor medidas judiciais/administrativas consistentes em levantamento de dados e documentos, apuração e recuperação administrativa ou judicial de pagamentos a maior ou indevidos, efetuados ao INSS.

Responsável: Paulo César Neme (Prefeito à época).

Em Julgamento: Recurso Ordinário interposto contra o acórdão da e. Primeira Câmara, que julgou irregulares a inexigibilidade licitatória e o contrato, acionando o disposto no artigo 2º, incisos XV e XXVII, da Lei Complementar nº 709/93, aplicando ao responsável, pena de multa no valor equivalente a 300 UFESP's, nos termos do artigo 104, inciso II, da mencionada Lei. Acórdão publicado no D.O.E. de 08-12-12.

Ementa: Recurso Ordinário. Inexigibilidade de licitação. Contratação de serviços de assessoria administrativa e jurídica para recuperação de créditos. Infração ao inciso II do artigo 37 da Constituição Federal. Sanção pecuniária suficientemente fundamentada. Conhecido e não provido.

**Voto**

TC-000105/014/09

Em que pese o esforço despendido pelo recorrente, as razões recursais não merecem prosperar.

O objeto do contrato em exame não é o simples patrocínio de causas judiciais, que tem sido considerado legítimo por decisões desta Corte, **mas de assessoria para recuperação de créditos, atividade que deve ser desenvolvida rotineiramente pelo próprio corpo de servidores municipais, e não transferida a terceiros através de contrato administrativo.**

**Não há escusas para a administração pública se socorrer do mercado para a contratação de serviços de alçada da própria administração, como o de recuperação de créditos.**

Inclusive, conforme já destacado na decisão recorrida, pode-se aplicar, por analogia, o entendimento contido na Súmula nº 13 deste Tribunal, que condena a contratação de terceiros, pelas Prefeituras, para revisão das Declarações para o Índice de Participação dos Municípios, uma vez que esta deve ser feita pelos servidores públicos locais.

Nesse sentido, bastante esclarecedor o voto já citado pela SDG à fl. 319 dos autos, proferido no TC-31.627/026/10 pelo e. Conselheiro Edgard Camargo Rodrigues em sede de exame prévio de edital e acolhido pelo Tribunal Pleno na sessão de 8/12/10, cujo trecho de interesse segue transcrito:

“Iguamente inaceitável a pretensão de se transferir a particulares (...) atividades inerentes à Administração Pública, a serem desenvolvidas direta e rotineiramente por servidores municipais.

Pretende a Administração de Laranjal Paulista (...) o „recolhimento de ISSQN das instituições financeiras que prestam serviços no Município (...) e o levantamento e qualificação de valores junto às instituições financeiras e prestadoras de serviços, a título de restituição administrativa e judicial do ISSQN devido”.

**A rotineira apuração e posterior arrecadação de créditos fiscais (ISSQN), nas esferas administrativa e judicial, devem ser habitual e permanentemente realizadas pela Administração municipal, que deverá valer-se, para tanto, de seu quadro de servidores.**

Do mesmo modo a atividade descrita no Anexo IV, pleiteando o „levantamento revisional das retenções efetuadas pelo INSS na cota do FPM do município visando à cessação da retenção de tais valores efetuados pelo INSS bem com a devolução dos valores retidos indevidamente a tal título”.

Este caso assemelha-se à contratação de terceiros para revisão das DIPAMS (...), há tempos recusada por esta Corte e responsável pela edição da Súmula 13, determinando que a referida revisão seja feita por servidores públicos locais, valendo-se do auxílio da Secretaria Estadual da Fazenda.”

Há que se considerar, ademais, o dever de sigilo a que se sujeitam todos os agentes que manejam documentos fiscais, consoante o artigo 198, do Código Tributário Nacional:

**Art. 198.** Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, **é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.**

§ 1º Excetua-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

Nesse diapasão, ensina Ricardo Alexandre<sup>6</sup>:

**Consoante analisado, as autoridades fiscais, no exercício de suas elevadas atribuições, têm acesso a informações privilegiadas sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.**

A contrapartida ao conhecimento das informações é o dever de mantê-las em sigilo, sob pena de responsabilização administrativa, cível e criminal. (grifos da IT)

Porém, mais do que um dever do agente, o sigilo fiscal encerra uma garantia constitucional, sobre a qual se perderá totalmente o controle e o respeito, se se permitir que terceiros, completamente estranhos à Administração, e movidos por interesses particulares, quase sempre econômicos, tenham acesso a esses dados.

Especificamente no que concerne às Declarações de

<sup>6</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. – 7 ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; 2013; p. 512.

Operações Tributáveis (DOT's), que constituem o cerne da Orientação Técnica nº 01/1997 deste Tribunal, temos a acrescentar:

Consoante o artigo 155, inciso II, da Carta Magna, cabe aos Estados e ao Distrito Federal a instituição do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Conquanto detenha a titularidade sobre o referido tributo, em razão do modelo constitucional adotado em nosso ordenamento, parte da receita do ICMS auferida pelo Estado deve ser destinada aos Municípios, nos termos do artigo 158, inciso IV, abaixo transcrito:

**Art. 158.** Pertencem aos Municípios:

(...)

**IV** – vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

É a chamada repartição tributária, pela qual os entes federados “maiores” entregam parcela da receita arrecadada aos entes “menores”, no intuito de tornar realizável a autonomia financeira apregoada constitucionalmente e essencial ao Federalismo.

Esclarece Ricardo Alexandre<sup>7</sup> sobre a matéria que:

Para atingir a autonomia financeira necessária à efetividade do poder de auto-organização e normatização,

---

<sup>7</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. – 7 ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense; 2013; p. 638.

autogoverno e autoadministração, o legislador constituinte brasileiro se utilizou de duas técnicas de repartição de renda: a atribuição de competência tributária própria (discriminação por fonte) e a participação dos entes menores na receita arrecadada pelos entes maiores (discriminação por produto).

No caso do ICMS, a apuração desse quantum devido aos Municípios, cujo cálculo compõe o chamado Índice de Participação Municipal (IPM), se dá segundo os critérios definidos, de forma geral, nos artigos 158, parágrafo único, incisos I e II, e 161, da CF/88, in verbis:

**Art. 158. (...)**

(...)

**Parágrafo único.** As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I – três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II – até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

.....

**Art. 161.** Cabe à lei complementar:

I – definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

A Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, alterada pelas Leis Complementares nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e nº 157, de 29 de dezembro de 2016, que define os critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, estatui, em seu artigo 3º, que:

**Art. 3º. (...)**

(...)

**§ 1º.** O valor adicionado corresponderá, para cada Município:

I – ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido do valor das mercadorias entradas, em cada ano civil;

II – nas hipóteses de tributação simplificada a que se refere o parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, e, em outras situações, em que se dispensem os controles de entrada, considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta.

**§ 1º-A.** Na hipótese de pessoa jurídica promover saídas de mercadorias por estabelecimento diverso daquele no qual as transações comerciais são realizadas, excluídas as transações comerciais não presenciais, o valor adicionado deverá ser computado em favor do Município onde ocorreu a transação comercial, desde que ambos os estabelecimentos estejam localizados no mesmo Estado ou no Distrito Federal.

**§ 1º-B.** No caso do disposto no § 1º-A deste artigo, deverá constar no documento fiscal correspondente a identificação do estabelecimento no qual a transação comercial foi realizada.

**§ 2º** Para efeito de cálculo do valor adicionado serão computadas:  
I - as operações e prestações que constituam fato gerador do imposto, mesmo quando o pagamento for antecipado ou diferido, ou quando o crédito tributário for diferido, reduzido ou excluído em virtude de isenção ou outros benefícios, incentivos ou favores fiscais;  
II - as operações imunes do imposto, conforme as [alíneas a e b do inciso X do § 2º do art. 155](#), e a [alínea d do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal](#).

**§ 3º** O Estado apurará a relação percentual entre o valor adicionado em cada Município e o valor total do Estado, devendo este índice ser aplicado para a entrega das parcelas dos Municípios a partir do primeiro dia do ano imediatamente seguinte ao da apuração.

**§ 4º** O índice referido no parágrafo anterior corresponderá à média dos índices apurados nos dois anos civis imediatamente anteriores ao da apuração.

**§ 5º** Os Prefeitos Municipais, as associações de Municípios e seus representantes terão livre acesso às informações e documentos utilizados pelos Estados no cálculo do valor adicionado, sendo vedado, a estes, omitir quaisquer dados ou critérios, ou dificultar ou impedir aqueles no acompanhamento dos cálculos.

§ 6º Para efeito de entrega das parcelas de um determinado ano, o Estado fará publicar, no seu órgão oficial, até o dia 30 de junho do ano da apuração, o valor adicionado em cada Município, além dos índices percentuais referidos nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 7º Os Prefeitos Municipais e as associações de Municípios, ou seus representantes, poderão impugnar, no prazo de 30 (trinta) dias corridos contados da sua publicação, os dados e os índices de que trata o parágrafo anterior, sem prejuízo das ações cíveis e criminais cabíveis.

§ 8º No prazo de 60 (sessenta) dias corridos, contados da data da primeira publicação, os Estados deverão julgar e publicar as impugnações mencionadas no parágrafo anterior, bem como os índices definidos de cada Município.

(...)

No Estado do Espírito Santo, a matéria vem disciplinada na Lei nº 4.288, de 29 de novembro de 1989, com as alterações promovidas pelas Leis nºs 4.495/90, 5.344/96, 5.399/97 e 8.099/2005, da seguinte forma:

**Art. 1º** - o índice de participação de cada Município na parcela de 25% (vinte e cinco por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado, sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS reservado aos Municípios, consoante o estabelecimento no inciso IV do art. 158 da Constituição Federal, será obtido na forma prevista nos incisos I e II do parágrafo único do referido artigo, obedecidos os seguintes critérios:

I – três quartos, com base na relação percentual, entre o valor adicionado nas apurações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços realizados em cada Município e o valor total adicionado no Estado, apurados segundo o disposto na Lei Complementar Federal nº 63, de 12 de janeiro de 1990;

II – um quarto, com base na relação percentual entre:

a) a área do Município e do Estado, em quilômetros quadrados, no último dia do ano civil a que se refere a apuração, informadas pelo Instituto de Defesa Agropecuária e Florestal do Espírito Santo - IDAF, vinculado à Secretaria de Estado da Agricultura, Abastecimento, Aqüicultura e Pesca - SEAG, com peso de 4,9 (quatro vírgula nove);

b) o número de propriedades rurais cadastradas no Município e o das cadastradas no Estado no último dia do ano civil a que se refere à apuração informada pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, com peso 6,8 (seis vírgula oito);

c) a participação de cada Município na comercialização de produtos agrícolas e hortigranjeiros e o somatório dessa participação, com base no biênio imediatamente anterior ao ano da apuração, informados pela Gerência de Arrecadação e Informática - GEARI, da Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, com peso 5,8 (cinco vírgula oito);

d) Divisão proporcional em relação ao Valor Adicionado Fiscal (VAF) definitivo publicado no Diário Oficial, com peso 07 (sete), na seguinte forma:

**1** - Meio por cento dividido igualmente entre os 10 (dez) maiores classificados pelo Valor Adicional Fiscal (VAF) que estejam enquadrados na condição de gestão mais avançada do Sistema Municipal de Saúde, de acordo com a norma operacional básica do Sistema Único de Saúde - SUS, vigente no período de apuração, informada pela Secretaria de Estado da Saúde - SESA, com base no primeiro semestre do ano em curso da apuração.

**2** - Seis e meio por cento divididos entre os demais Municípios, conforme os seguintes critérios:

**2.1** - Dois e meio por cento igualmente entre os Municípios que estejam enquadrados na condição de gestão mais avançada do Sistema Municipal de Saúde, de acordo com a norma operacional básica do SUS, vigente no período da apuração, informada pela Secretaria de Estado da Saúde, com base no primeiro semestre do ano em curso da apuração;

**2.2** - Três por cento com base na relação percentual entre o gasto com saúde pública e saneamento básico no gasto total do Município, e o somatório dessa participação com base no balanço do Município referente ao último exercício financeiro, informado pelo Tribunal de Contas do Estado;

**2.3** - Um por cento igualmente entre os Municípios participantes do consórcio para prestação de serviços de saúde, referendados pela Comissão Intergestora Bipartite do Estado e publicados através de resolução no Diário Oficial, com base no primeiro semestre do ano em curso da apuração.

O cálculo do IPM, portanto, envolve a apuração de vários indicadores, sendo o mais relevante o Valor Adicionado Fiscal, que representa 75% da composição desse índice.

Entram no cômputo do VAF o percentual de 32% da receita bruta das empresas optantes pelo Simples Nacional, bem como o Valor Adicionado das demais empresas contribuintes, apurado a partir das informações constantes da Declaração de Operações Tributáveis – DOT.

O Valor Adicionado, sob o ponto de vista econômico, representa a riqueza gerada por uma empresa, a partir da diferença entre as entradas e saídas de mercadorias e serviços, em cada ano civil.

Tal movimentação é registrada na Declaração de Operações Tributáveis – DOT, que constitui documento de informação econômico-fiscal, de apresentação obrigatória pelos

estabelecimentos inscritos no cadastro de contribuintes do ICMS, que não sejam optantes pelo Simples Nacional, indicando os totais de entradas e saídas de mercadorias e serviços por exercício, e o valor adicionado, com vistas à definição, juntamente com os demais indicadores já referidos, do IPM relativo àquele imposto.

Nos termos do artigo 762 do Regulamento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação no Estado do Espírito Santo (Decreto nº 1.090-R, de 25 de outubro de 2002, com as alterações posteriores), “os estabelecimentos inscritos no cadastro de contribuintes do imposto ficam obrigados a entregar a Declaração de Operações Tributáveis – DOT –, até o último dia do mês de maio do ano subsequente”.

E acrescenta, ainda, o artigo 763, caput, e § 1º, da mesma norma que:

**Art. 763.** As informações sobre as operações e prestações deverão compreender o período entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.

**§ 1º.** A DOT deverá ser entregue pelo contabilista responsável pela escrituração fiscal do estabelecimento e é devida, mesmo nos períodos de apuração em que não tenham sido realizadas quaisquer operações ou prestações.

Sendo o ICMS um imposto de competência do Estado, sua fiscalização cabe à Secretaria Estadual da Fazenda (SEFAZ-ES), cujas atribuições estão descritas no artigo 1º, da Lei Complementar nº 225, de 08 de janeiro de 2002, in verbis:

**Art. 1º.** A Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ, de natureza instrumental, é o órgão central do sistema fazendário, em seus aspectos financeiro, contábil e tributário, e tem como âmbito de ação a avaliação permanente da economia do Estado visando a formulação e execução das

políticas econômica, tributária, fiscal, financeira e contábil do Estado; **a arrecadação dos tributos e o controle dos créditos tributários**; a inscrição e controle da dívida ativa e a promoção de sua cobrança através do órgão estadual competente; a orientação aos contribuintes nas suas relações com o Estado; a promoção de programas de conscientização do cidadão do papel social dos tributos; a contabilidade geral e a administração financeira relativamente às Secretarias de Estado, órgãos de mesmo nível hierárquico e às entidades autárquicas, nos limites de sua competência; a auditoria financeira-contábil; a análise da conveniência da criação e extinção dos fundos especiais; a defesa dos capitais do Estado e a custódia das ações e títulos de propriedade e posse do Governo; a execução do Orçamento Geral do Estado pelo desembolso programado dos recursos financeiros alocados aos órgãos governamentais, divulgação de atos de interesse do Estado; o controle de investimentos, da dívida pública e da capacidade de endividamento e o controle e a orientação aos órgãos e entidades vinculados à Pasta na forma da legislação em vigor. (grifamos)

No mesmo sentido, preceituam os artigos 799 a 803 do RICMS (Decreto nº 1.090-R/2002):

**Art. 799.** A fiscalização do imposto compete, **privativamente**, aos Agentes de Tributos Estaduais que, no exercício de suas atribuições, **deverão exibir, ao sujeito passivo, documento de identidade funcional fornecido pela SEFAZ.**

**Parágrafo único.** A SEFAZ e seus Agentes de Tributos Estaduais, dentro de sua área de competência e jurisdição, terão precedência sobre os demais setores da Administração Pública.

**Art. 800.** A fiscalização será exercida sobre todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, que estiverem obrigadas ao cumprimento de disposições da legislação de regência do imposto e sobre as que gozarem de imunidade ou de isenção.

§ 1.º As pessoas referidas neste artigo exibirão e entregarão aos agentes fiscalizadores, sempre que exigidos, os produtos, os livros das escritas, fiscal e geral, e todos os documentos, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à fiscalização, e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos, dependências e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

§ 2.º A entrada dos agentes fiscalizadores nos estabelecimentos a que se refere o § 1.º e o acesso às suas dependências internas não estarão sujeitos a formalidade diversa da pura, simples e imediata identificação do agente, pela apresentação de sua identidade funcional aos encarregados diretos e presentes ao local de entrada.

**Art. 801.** O contribuinte entregará ao Fisco, quando exigidos, no prazo de três dias úteis, contados da data da exigência, livros, documentos, arquivos, papéis e efeitos comerciais e fiscais.

**Art. 802.** Dos exames da escrita e das diligências a que procederem, os agentes fiscalizadores lavarão, além do auto de infração e da notificação de débito, se couber, termo circunstanciado, em que consignarão, inclusive, o período fiscalizado, os livros e os documentos examinados e quaisquer outras informações de interesse da fiscalização.

**Art. 803.** Quando vítima de embaraço ou desacato no exercício de suas funções, ou quando seja necessária a efetivação de medida acautelatória de interesse do Fisco, ainda que não se configure fato definido em lei como crime de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária, os Agentes de Tributos Estaduais, diretamente ou por intermédio da repartição a que pertencerem, poderão requisitar o auxílio da força pública estadual.

Ademais, a Lei Complementar nº 737, de 27 de dezembro de 2013, alterada pela Lei Complementar nº 807, de 03 de setembro de 2015, que dispõe sobre a organização da carreira de Auditor Fiscal da Receita Estadual, assim estabelece:

**Art. 5º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual**, no exercício da sua competência, observado o disposto no artigo 6º:

**I - em caráter privativo:**

**a)** constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e o crédito decorrente de receita não tributária proveniente da exploração de recursos hídricos e minerais, inclusive petróleo e gás natural;

**b) fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias e não tributárias;**

**c)** elaborar parecer e proferir, na forma da legislação aplicável:

**1.** decisão em processo administrativo-fiscal no julgamento de primeira instância; e

**2.** decisão em processos de restituição de tributos e de reconhecimento de benefícios fiscais, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

**d)** orientar o sujeito passivo no tocante à aplicação da legislação tributária e não tributária, por intermédio de atos normativos e solução de consultas;

**e)** requisitar informações relacionadas a bens, direitos, negócios ou atividades de pessoas e entidades legalmente obrigadas;

**f)** coordenar, orientar e controlar as atividades dos agentes arrecadadores de receita estadual;

**g)** atuar como perito em processo administrativo-fiscal e como assistente técnico em perícia judicial relativa à receita estadual tributária e não tributária;

**h)** executar atividades de inteligência fiscal;

**i)** representar a Secretaria de Estado da Fazenda - SEFAZ em atividades no âmbito da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS; e

**j)** exercer o controle interno e auditar as atividades de tributação, arrecadação e fiscalização;

II - em caráter não privativo:

- a) administrar o cadastro e a arrecadação das receitas estaduais;
- b) administrar as atividades de tecnologia da informação em todas as suas áreas de atuação, inclusive as relativas ao desenvolvimento de sistemas, infraestrutura e operações, comunicação, prospecção tecnológica, gestão de projetos, bem como, segurança da informação;
- c) planejar, elaborar, executar e administrar projetos no âmbito da Administração Tributária;
- d) realizar estudos e desenvolver projetos de pesquisas;
- e) analisar o comportamento das receitas tributárias e não tributárias, objetivando subsidiar as ações fiscais;
- f) elaborar e proferir, na forma da legislação aplicável, decisão em processo administrativo-fiscal no julgamento de segunda instância;
- g) assessorar o Secretário de Estado da Fazenda e o Subsecretário de Estado da Receita;
- h) elaborar textos de atos normativos relativos à receita estadual tributária e não tributária; e
- i) as demais atividades inerentes à competência da Subsecretaria de Estado da Receita.

**Parágrafo único.** O disposto no inciso I, “c”, 2, deste artigo, na parte que se refere a processos de restituição de tributos, não se aplica às taxas cobradas em razão do exercício regular do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, por órgãos da administração direta, autárquica ou fundacional deste Estado.

**Art. 6º** Compete ao Auditor Fiscal da Receita Estadual:

- I - Nível AFRE, as atribuições previstas no artigo 5º, I, “a” a “f” e II;
- II - Nível AFRE-I, as atribuições previstas no artigo 5º, I, “a” a “h” e II;
- III - Nível AFRE-II, as atribuições previstas no artigo 5º, I, “a” a “i” e II; e
- IV - Nível AFRE-III, as atribuições previstas no artigo 5º, I, “a” a “j” e II.

**Art. 7º** A Carreira de Auditor Fiscal da Receita Estadual inicia-se no nível AFRE seguindo até o nível AFRE-III.

Em razão da repercussão que uma eficiente arrecadação do ICMS causa na “saúde” financeira dos Municípios, permite a Carta Constitucional que os referidos entes públicos acompanhem o cálculo realizado pelos agentes fiscalizadores estaduais para a definição do IPM, senão vejamos:

**Art. 161.** Cabe à lei complementar:

(...)

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Nesse sentido, preceitua também o artigo 6º, da Lei Complementar nº 63/90:

**Art. 6º Os Municípios poderão verificar os documentos fiscais** que, nos termos da lei federal ou estadual, devam acompanhar as mercadorias, em operações de que participem produtores, indústrias e comerciantes estabelecidos em seus territórios; apurada qualquer irregularidade, **os agentes municipais** deverão comunicá-la à repartição estadual incumbida do cálculo do índice de que tratam os §§ 3º e 4º do art. 3º desta Lei Complementar, assim como à autoridade competente.

§ 1º Sem prejuízo do cumprimento de outras obrigações a que estiverem sujeitos por lei federal ou estadual, os produtores serão obrigados, quando solicitados, a informar, **às autoridades municipais**, o valor e o destino das mercadorias que tiverem produzido.

§ 2º Fica vedado aos Municípios apreender mercadorias ou documentos, impor penalidade ou cobrar quaisquer taxas ou emolumentos em razão da verificação de que trata este artigo.

§ 3º Sempre que solicitado pelos Municípios, ficam os Estados obrigados a autorizá-lo a promover a verificação de que tratam o caput e o § 1º deste artigo, em estabelecimentos situados fora de seus territórios.

§ 4º O disposto no parágrafo anterior não prejudica a celebração, entre os Estados e seus Municípios e entre estes, de convênios para assistência mútua na fiscalização dos tributos e permuta de informações. (grifos da IT)

Note-se que a revisão das DOT's pelos Municípios constitui atividade de auxílio àquela incumbida, precipuamente, aos Estados. Dessa forma, se por estes, que detêm a verdadeira titularidade sobre ela, deve ser realizada por servidores ocupantes de cargos efetivos organizados em carreira, com mais razão ainda tem que ser levada a efeito nos Municípios por agentes integrantes do quadro permanente da Administração Municipal, que a farão de forma complementar.

Até porque esse trabalho acarreta a provocação do órgão fiscalizador estadual sobre algum equívoco ou lapso na sua função primária de fiscalizar o tributo. E permitir que o particular, alheio às responsabilidades próprias do exercício da função pública e sem

nenhum comprometimento com o interesse da sociedade, realize esse serviço, pretendendo conduzir o modus operandi de outro ente da Federação, é arruinar de vez o sistema organizacional previsto na Carta Constitucional.

Por todo o exposto, não encontra amparo legal o cometimento da função de revisar as DOT's a terceiros, não ocupantes de cargos efetivos na Administração Municipal.

Apenas para reforçar o entendimento já construído, reproduzimos a Súmula nº 13 do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo que, cuidando do tema, assim estatuiu:

**SÚMULA Nº 13** - Não é lícita a contratação pelas Prefeituras Municipais de terceiros, sejam pessoas físicas ou jurídicas, para Revisão das Declarações para o Índice de Participação dos Municípios - DIPAMS, a qual deve ser feita por servidores públicos locais, valendo-se do auxílio da Secretaria Estadual da Fazenda.

Ressalte-se, por fim, que a função de revisar as DOT's não requer conhecimentos especializados a ponto de não poder ser realizada por servidores, se não capacitados em razão da própria seleção pública, capacitados posteriormente por meio de cursos e orientação.

Merece menção, aqui, que a SEFAZ-ES disponibiliza, em seu site, amplo acesso às normas e informações relativas ao cálculo do IPM, além de mecanismos de consulta e saneamento de dúvidas, à disposição dos Municípios, conforme notícia a seguir reproduzida:

#### **Acompanhamento mais fácil**

A partir da publicação do IPM provisório para 2012, o acompanhamento da apuração do IPM ficará mais fácil para as

78 prefeituras do Espírito Santo. A Sefaz passa a disponibilizar em seu site - [www.sefaz.es.gov.br](http://www.sefaz.es.gov.br) - as informações relativas ao cálculo do índice - a consulta deve ser feita na área Arrecadação.

(...)

A novidade se torna possível graças ao esforço concentrado da Área de Apuração de IPM da Gerência de Arrecadação e Cadastro e dos desenvolvedores de sistemas da Gerência de Tecnologia da Informação da Sefaz. No site, as prefeituras poderão acessar os relatórios relativos ao IPM que antes eram impressos e retirados no prédio central da Fazenda, em Vitória.

Esses relatórios têm grande importância para as prefeituras na avaliação de seus índices e, caso necessário, serão utilizados na solicitação de revisão à Sefaz.

Na internet, também passarão a ser disponibilizadas informações sobre os recursos municipais, valor adicionado fiscal (VAF) referente a ação fiscal e operações de transporte prestadas por transportadores autônomos e empresas transportadoras de outros Estados, bem como relação de empresas usuárias de Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) cujas operações de aquisição de produção rural são inseridas pela Sefaz no Sistema e Controle das Operações de Produtor Rural (Sicop) para compor o VAF agrícola dos municípios.

**A disponibilização das informações na internet vem acompanhada de toda a legislação federal e estadual pertinente ao IPM, com ênfase à Portaria 11-R, publicada no Diário Oficial no dia 19 de agosto deste ano. A portaria define as normas para apuração do IPM, assim como as regras para preenchimento e transmissão da Declaração**

**de Operações Tributáveis (DOT)** e para operacionalização do Sistema de Controle das Operações de Produtor Rural (Sicop).

**(...) "O que mudou é que agora elas estão disponíveis para consulta no site da Sefaz. Dessa forma, o acesso fica mais fácil e ágil para os servidores das Secretarias de Finanças dos municípios e o processo fica mais claro às prefeituras".**

No dia 4 de julho, a novidade foi apresentada a secretários de Finanças e técnicos das prefeituras municipais, em evento realizado pela Sefaz no auditório do Banestes. Na ocasião, eles puderam tirar dúvidas a respeito da apuração do IPM e sugerir modificações na portaria.

Além de todo esse aparato, vários eventos de capacitação e orientação sobre o tema vêm sendo realizados pela SEFAZ-ES, inclusive nas dependências desta Corte de Contas, conforme se depreende das veiculações abaixo:

### **Fazenda orienta municípios a receber maior repasse de ICMS**

20/08/2013- Palavras-chave: ipm; icms; receita estadual

Todos os anos, o Estado reparte entre os 78 municípios capixabas 25% da arrecadação de ICMS, imposto que em muitos casos representa a maior receita das prefeituras. Tendo em vista a importância desse repasse, a Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz) promove nesta quarta-feira (21) um encontro com prefeitos e secretários de Finanças de todo o Estado, a fim de orientá-los sobre como aumentar a participação na divisão do imposto.

O evento está marcado para as 14 horas no Tribunal de Contas do Estado, na Enseada do Suá. (...) Foram convidados

prefeitos e secretários dos 78 municípios.

(...) serão abordados assuntos como mecanismos para os municípios aumentarem o Valor Adicionado Fiscal (VAF), uma das bases para o cálculo da divisão do ICMS; **como é feita a conferência das Declarações de Operações Tributáveis (DOT)**; e o incentivo à apresentação correta da documentação junto aos contribuintes e à formalização das empresas.

(<http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/noticias.php?id=1574>)

.....

### **Receita Estadual faz palestras sobre IPM**

15/04/2014- Palavras-chave: IPM; Receita Estadual

A Receita Estadual vem realizando uma série de palestras a fim de orientar os municípios capixabas sobre como atuar junto aos contribuintes com vistas à apuração do IPM. Nesta quarta-feira (16), auditores da Gerência de Arrecadação e Cadastro (Gearc) da Secretaria de Estado da Fazenda (Sefaz) irão falar para representantes de 14 municípios da Região Metropolitana e arredores a partir das 8h30, no auditório da Subgerência Fiscal Metropolitana (Sufis-M), na Glória, em Vila Velha. Os encontros já foram realizados este mês em Colatina, Linhares e Cachoeiro, abrangendo as cidades das regiões Noroeste, Nordeste e Sul.

O Estado divide com as 78 prefeituras um quarto do total de ICMS arrecadado, conforme o Índice de Participação dos Municípios (IPM). (...)

“É muito importante que as prefeituras enviem seus

representantes. Nesses encontros, abordamos temas úteis para o desenvolvimento de ações que irão favorecer o alcance de um maior índice de participação, como os mecanismos para verificação do Valor Adicionado Fiscal (VAF), **como deve ser feita a conferência das Declarações de Operações Tributáveis (DOTs)** e o incentivo à prestação correta da documentação junto aos contribuintes e a importância da formalização das empresas. **Essas palestras de orientação estão sendo realizadas desde o ano passado e a intenção da Secretaria da Fazenda é que os municípios vejam resultados já na apuração deste ano, cujo índice será aplicado em 2015”.**

(<http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/noticias.php?id=1681>)

Ademais, há uma Recomendação (nº 001/2013 - Procedimento Preparatório nº 024.12.13.127096-5) do Ministério Público Estadual, dirigida ao Município de Vitória, e consubstanciada, inclusive, em manifestação técnica desta Corte de Contas sobre o Município da Serra, entendendo pela **ilegalidade** da contratação de empresa terceirizada para revisar as DOT's, senão vejamos:

**CONSIDERANDO** que os Municípios, ao exercerem seu poder acompanhamento e fiscalização das receitas tributárias, deverão fazê-lo através de servidores públicos, nos termos do artigo 6º da Lei Complementar Federal nº 63/90;

**CONSIDERANDO** que a competência para proceder à revisão das Declarações de Operações Tributáveis (DOT's) é da autoridade administrativa, segundo artigo 149 do CTN;

**CONSIDERANDO** que a Prefeitura Municipal de Vitória/ES publicou o edital de Tomada de Preços n. 01/2013, do tipo Técnica e Preço, visando a “contratação de empresa

especializada em prestação de serviços de auditoria fiscal/tributária para análise das declarações de obrigações tributárias (DOT's), necessárias à apuração do índice de participação do Município de Vitória/ES, no produto da arrecadação do ICMS para o exercício de 2014, além da preparação das DOT's dos contribuintes omissos e demais serviços pertinentes”;

(...)

**CONSIDERANDO** que o comando constitucional contido no art. 37, inciso II, CF/88, somente permite à Administração Pública a terceirização lícita de atividades que não envolvam serviços essenciais do Órgão ou Entidade, sendo ilícito qualquer outro tipo de terceirização que fuja ao escopo desta prerrogativa;

**CONSIDERANDO** as orientações unânimes do TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (Acórdão 71/2003 – Plenário), TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (Súmula nº 13) e do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (item 5.2 do RELATÓRIO DE AUDITORIA Nº RA-O 75/2012) sobre o tema;

(...)

**RECOMENDA:**

(...)

1 – a imediata atuação, dentro de suas esferas de competência, com vista a obstar/anular os efeitos do **Edital de Tomada de Preços n. 001/2013**, em razão de fortíssimos indícios de sua ilegalidade.

No que concerne à economicidade, in abstracto, a alegação de que a contratação de empresas de consultoria/assessoria pelos

Municípios no trabalho de revisar as DOT's eleva a fatia daqueles no IPM não é suficiente para justificar o cometimento dessa função, essencial e própria da Administração, ao particular, por todos os motivos já expostos.

A se pensar assim, justificar-se-ia a ingerência de particulares, contratados pelos entes federados beneficiários, em todos os casos de repartição tributária, direta ou por fundo participativo (IR, IPVA, IPI, etc.), com o pretexto de elevar a arrecadação, o que não possui qualquer sintonia com o ordenamento pátrio.

Aliás, o mesmo raciocínio pode ser aplicado em qualquer caso de terceirização de atividades próprias de Estado e finalísticas do ente: não se pode abrir mão das suas funções primordiais com a justificativa de que são melhor exercidas pelo particular.

Basta imaginar a União contratando empresas privadas para “revisar” as declarações de imposto de renda prestadas pelos contribuintes, com o objetivo de otimizar a identificação de possíveis equívocos ou sonegação e, com isso, aumentar a arrecadação, devassando a vida financeira de todos os cidadãos. Ou, ainda, os Tribunais de Contas “dividindo” a realização das suas auditorias com a Deloitte ou a PricewaterhouseCoopers, por exemplo, a fim de ampliar o número de fiscalizados e, dessa forma, ser mais eficiente. Tudo isso no lugar de incentivar e valorizar os seus próprios servidores e aparelhar melhor a sua estrutura. Seria a derrocada de todos os princípios constitucionais que regem a Administração Pública, especialmente o da continuidade do serviço público.

Do exposto, temos a responder, quanto a **item 1** deste Incidente de Prejudicado, pela impossibilidade de contratação de assessorias/consultorias de empresa privada para a recuperação

administrativa ou judicial de créditos tributários, por constituir terceirização de atividade típica e essencial da Administração Pública, a ser realizada por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público, e em atenção à garantia constitucional do sigilo fiscal. Nesse sentido, entendemos por prejudicado o questionamento sobre a admissibilidade da contratação direta por inexigibilidade de licitação.

Da mesma forma, em razão do posicionamento adotado no item 1, resta prejudicado o quesito constante do **item 2**, qual seja, possibilidade de a Administração Pública firmar contrato de êxito para a recuperação de créditos e, em caso positivo, admissibilidade da estipulação do pagamento em percentual da receita auferida, seja tributária ou não tributária.

No que concerne ao **item 3**, que trata da eficácia geral da Orientação Técnica nº 01/1997 e, sendo essa aplicável, da necessidade de atualização de seu conteúdo, temos a esclarecer:

A OT nº 01/97 foi elaborada pelo NOR (Núcleo de Orientação Técnica e Recursos), existente à época, cujas atribuições, atualmente, são exercidas por esta Secretaria.

O referido instrumento teve por objeto “o exame da cláusula que diz respeito à remuneração, constante da minuta do contrato de auditoria das DOT’s da Prefeitura Municipal de Cachoeiro de Itapemirim”, e consistiu no seguinte:

#### ORIENTAÇÃO TÉCNICA

Assunto: **Análise sobre a cláusula “Remuneração” constante da minuta do contrato de auditoria das Declarações de Operações Tributárias – DOT’s – referente à Prefeitura Municipal de Cachoeiro de Itapemirim.**

Em cumprimento à determinação da Exma. Sra. Presidente desta Egrégia Corte de Contas, por força do que ficou decidido em reunião realizada em 27/8/97, no Gabinete de Sua Excelência, estamos elaborando a presente Orientação Técnica, cujo objeto versa sobre o exame da cláusula que diz respeito à remuneração, constante da minuta do contrato de auditoria das DOT's da Prefeitura Municipal de Cachoeiro de Itapemirim.

Com vistas a estabelecer critérios para a fixação do índice de participação de cada município, preceitua o inciso I, parágrafo único, art. 158 da Constituição Federal que, para tanto, três quartos, no mínimo na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias; e um quarto, de acordo com critério estabelecido em lei estadual.

Objetivando colher informações para efetuar o referido cálculo, foram criadas as DOT's – Declaração de Operações Tributárias. Estes documentos são enviados pelo Estado aos municípios para lá serem preenchidos pelos contribuintes. Após, são remetidos ao Órgão Estadual competente, servindo de base para se calcular a parcela referente a transferência de impostos (ICMS) do Estado para o Município.

Tendo em vista a possibilidade de serem as DOT's preenchidas de forma incorreta, as Prefeituras passaram a contratar firmas de auditoria privada, para proceder a revisão de tais documentos.

No caso da Prefeitura Municipal de Cachoeiro de Itapemirim, consta da cláusula segunda constante da minuta do contrato, como critério de remuneração a "proporção de 0,6% (seis décimos por cento) sobre os valores que forem apurados

a maior no Valor Adicionado pela contratada” (item 2.1).

Reza ainda que “o valor a título da remuneração dos serviços (honorários) serão devidos se apurado aumento no Valor Adicionado Definitivo em relação ao Valor Adicionado Provisório do Município em função exclusiva dos trabalhos realizados” (item 2.2)

E o item 2.3 prescreve que “A remuneração será fixada sobre o incremento do valor adicionado apurado e não estará vinculada à arrecadação do ICMS...”.

Conforme transcrição supra, o critério de remuneração ali utilizado tem como base de cálculo apenas a diferença entre o valor adicionado provisório e o valor adicionado definitivo, sobre a qual (diferença) incidirá a cifra de 0,6% (seis décimos por cento).

Não há, na espécie, é importante ressaltar, incidência do aludido percentual sobre a receita (ICMS) ou de sua incrementação.

Com efeito, o valor adicionado previsto no inciso I, Parágrafo único, art. 158 da Constituição Federal, utilizado como critério para cálculo do índice de participação dos municípios, não se confunde com receita (ICMS, no caso).

De acordo com o disposto no § 1º, art. 3º da Lei Complementar Federal 63/90, “o valor adicionado corresponderá, para cada município, ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil”.

Em outras palavras, podemos dizer que, basicamente, o valor adicionado consiste no cálculo que é efetuado tendo como elemento ou componente o valor das operações referentes às entradas e saídas de mercadorias, bem como do valor das prestações de serviços, realizados por determinada empresa durante o ano civil.

Portanto, conforme posta a redação da referida cláusula, não há que se falar em vinculação de imposto (vedação do art. 167, inciso IV, Constituição Federal), quando fixa o critério de remuneração da pretensa contratada com base na incidência de 0,6% (seis décimos por cento) sobre a diferença entre o valor provisório e o definitivo.

Finalmente, quanto aos municípios que já celebraram contratos em desacordo com o entendimento aqui esposado, sugerimos que se adote o mesmo critério de remuneração constante da minuta do contrato em exame, utilizando-se a mesma redação da cláusula segunda.

De plano, é preciso registrar que a OT nº 01/97 já conta com **20 anos** da sua elaboração e, como se depreende do seu próprio conteúdo, não só foi deflagrada de uma forma anômala em relação aos procedimentos desta Corte (a partir de uma “reunião” no Gabinete da Presidência), como se distanciou de todos os atos provenientes deste Tribunal, tanto à época, sob a vigência da Lei Complementar 32/93, quanto atualmente.

Com efeito, prestar orientação técnica, em nenhum momento, seja em 1997 ou agora, em 2017, pode significar apreciar **cláusula** de um determinado contrato firmado por um Município, a fim de definir, por um instrumento normativo do Tribunal, a sua legalidade. Isso se aproxima da consultoria. Menos ainda se valer desse mesmo instrumento para determinar como deve ser a **redação** de cláusula

equivalente (no caso, sobre a remuneração) nos contratos celebrados por outros Municípios.

Vale lembrar que a OT nº 01/97 foi tratada por esta Corte com status de Consulta. De fato, nos termos da Decisão TC 1932/97, adiante reproduzida, a aprovação da referida orientação técnica tornou sem efeito o Parecer/Consulta TC-049/97:

DECISÃO TC-Nº 1932/97

PROCESSO: TC-2658/97

INTERESSADO: PREFEITURA MUNICIPAL DA SERRA

ASSUNTO: CONSULTA

CONSULTA – PREFEITURA MUNICIPAL DA SERRA –  
TORNAR INSUBSISTENTE O PARECER/CONSULTA TC-  
049/97.

DECIDE O PLENÁRIO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO, por unanimidade, em sua 65ª sessão ordinária, **tornar sem efeito o Parecer/Consulta TC-049/97, tendo em vista a aprovação da Orientação Técnica nº 01/97, que regulamenta a matéria.**

Curioso é que o Parecer/Consulta TC-049/97 tinha por ementa:

O empenho, que deve ser por estimativa, será feito no exercício de 1997, correspondendo ao ano que irá ser celebrado o contrato, e desde que haja dotação orçamentária.

Preceituava a LC 32/93, em seu artigo 1º, inciso XVII, que também competia ao Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo:

**XVII** - decidir sobre consulta que lhe seja formulada pelos titulares dos Três Poderes, ou por outras autoridades, na forma estabelecida no Regimento Interno, **a respeito de**

**dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes a matéria de sua competência, sendo a resposta à consulta de caráter normativo, e constituindo prejulgamento da tese, mas não do fato ou caso concreto;**

Ora, responder a dúvida sobre a aplicação de dispositivo legal ou regulamentar não é o mesmo que analisar cláusula contratual por instrumento de caráter normativo. Se assim o fosse, o Tribunal desvirtuaria completamente a sua missão de órgão fiscalizador de controle **externo**.

Ademais, como já dito antes, a matéria relativa à contratação de empresa privada para a realização de revisão das Declarações de Operações Tributáveis – DOT's é objeto de Consulta formulada a esta Corte pelo Município de Cariacica no **TC 4007/2013**, que, submetida a esta Secretaria, foi assim concluída:

Por todo o exposto, opina-se, no **mérito**, pela impossibilidade de contratação, pelos Municípios, de consultoria/assessoria de empresa para realizar o serviço de revisão, ou qualquer outro desdobramento da atividade tributária, relativo às Declarações de Operações Tributáveis – DOT's, por constituir terceirização de atividade típica e essencial da Administração Pública, a ser realizada por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público, e em atenção à garantia constitucional do sigilo fiscal.

A referida Consulta, cuja manifestação desta Secretaria se deu em 2014, ainda não foi apreciada pelo Plenário deste Tribunal, embora já tenha Parecer do Ministério Público de Contas. Vale ressaltar que, dada a identidade com o tema proposto neste Incidente de Prejulgado, foram aqui reproduzidos os argumentos despendidos naquele processo.

Assim, entendemos ser a apreciação da presente peça uma oportunidade para que o Tribunal possa reexaminar a matéria e se valer, nas decisões que porventura venha a tomar nos diversos processos a ela relacionados, de um instrumento muito mais atualizado e condizente com os procedimentos desta Corte.

Do exposto, concluímos, quanto ao **item 3**, pela inviabilidade de aplicação da Orientação Técnica nº 01/1997, por carecer de validade jurídica, bem como pela possibilidade de reexame do tema no Incidente de Prejulgado em apreço.

### **3 DISPOSITIVO**

Ante o exposto, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, **corroborando** o entendimento da área técnica e do Ministério Público de Contas, em manifestação

da lavra do Excelentíssimo Procurador de Contas Heron Carlos Gomes de Oliveira,  
**VOTO:**

**3.1.1 Quanto a item 1**, pela impossibilidade de contratação de assessorias/consultorias de empresa privada para a recuperação administrativa ou judicial de créditos tributários, por constituir terceirização de atividade típica e essencial da Administração Pública, a ser realizada por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público, e em atenção à garantia constitucional do sigilo fiscal. Desta feita, entendemos por prejudicado o questionamento sobre a admissibilidade da contratação direta por inexigibilidade de licitação;

**3.2.2** Em razão do posicionamento adotado no item 1, por restar prejudicado o quesito constante do **item 2**, qual seja, possibilidade de a Administração Pública firmar contrato de êxito para a recuperação de créditos e, em caso positivo, admissibilidade da estipulação do pagamento em percentual da receita auferida, seja tributária ou não tributária;

**3.2.3** No que concerne ao **item 3**, que trata da eficácia geral da Orientação Técnica nº 01/1997, pela inviabilidade de aplicação da Orientação Técnica nº 01/1997, por carecer de validade jurídica, bem como pela possibilidade de reexame do tema no Incidente de Prejulgado em apreço.

**SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO**  
**Conselheiro Relator**

**VOTO VISTA DO EXMO. SR. CONSELHEIRO EM SUBSTITUIÇÃO MARCO ANTONIO DA SILVA:**

Tratam os presentes autos de **Incidente de Prejulgado**, suscitado pelo Conselheiro Relator, Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, nos autos do **Processo TC nº 7156/2012**, que se originou de **Representação** em face da Prefeitura Municipal de Marataízes, objetivando apurar supostas ilegalidades, decorrentes de contratação de assessorias/consultorias para recuperação de créditos por meio de inexigibilidade de licitação, com cláusula contratual estipulando o pagamento por êxito.

Encaminhado os autos ao Ministério Público de Contas para análise dos pressupostos de admissibilidade do prejulgado, o *Parquet* de Contas emitiu o Parecer nº 1544/2017-4, consignando a relevância da matéria de direito, sua aplicabilidade de forma geral e a legitimidade da parte proponente, opinando pelo conhecimento do Incidente de Prejulgado.

Consta dos autos, que a aplicabilidade do feito foi levado ao Plenário que, por meio da Decisão TC nº 2144/2016, nos termos do artigo 350 do RITCEES, admitiu o incidente de prejulgado, passando-o a processar pela forma regimental.

Outrossim, consta dos autos o Ofício 04/2016 (fls. 20-28), proveninete do Fórum das Carreiras Típicas do Estado do Espírito Santo – FOCATES, em desagravo à terceirização de atividades típicas e próprias de servidores de carreira pelo entes públicos.

Ato contínuo, os autos foram encaminhados para o Núcleo de Jurisprudência e Súmula, e, após, para a devida instrução técnica pela SecexRecursos que, por meio da Instrução Técnica nº 00028/2017-1, manifestou-se pela impossibilidade de contratação de assessorias/consultorias de empresa privada pela administração, não sendo lícito a contratação por êxito, e, por fim, negando eficácia a Orientação Técnica nº 1/1997 por carecer de validade jurídica.

Na sequência, os autos foram encaminhados ao Ministério Público Especial de Contas que, nos termos do Parecer nº 01544/2017-4, da lavra do Procurador, Dr.

Heron Carlos Gomes de Oliveira, anuiu aos argumentos fáticos e jurídicos apresentados pela área técnica, opinando no mesmo sentido.

Submetidos os autos ao Conselheiro Relator Dr. Sebastião Carlos Ranna de Macedo, este proferiu o Voto 03437/2017-5, por meio do qual acompanhou *in totum* o posicionamento técnico e ministerial.

Na sequência dos atos e fatos, após pedido de vistas, vieram os autos a este Magistrado de Contas para melhor se inteirar dos termos do voto prolatado pelo Eminentíssimo Conselheiro Relator, a fim de formar convicção, com vistas à deliberação do Plenário deste Egrégio Tribunal de Contas.

**É o sucinto relatório.**

## **VOTO DE VISTA**

Tratam-se os presentes autos de Incidente de Prejudicado suscitado pelo Eminentíssimo Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun no bojo do processo de representação TC 7156/2012, nos termos da Decisão Plenária TC 2144/2016 (fl. 4-5), abordando as seguintes questões:

[...]

1) quanto a item 1, **pela impossibilidade de contratação de assessorias/consultorias de empresa privada para a recuperação administrativa ou judicial de créditos tributários, por constituir terceirização de atividade típica e essencial da Administração Pública, a ser realizada por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público**, e em atenção à garantia constitucional do sigilo fiscal. Desta feita, entendemos por prejudicado o questionamento sobre a admissibilidade da contratação direta por inexigibilidade de licitação;

2) em razão do posicionamento adotado no item 1, por restar prejudicado o quesito constante do item 2, qual seja, **possibilidade de a Administração Pública firmar contrato de êxito para a recuperação de créditos e, em caso positivo, admissibilidade da estipulação do pagamento em percentual da receita auferida, seja tributária ou não tributária**;

3) no que concerne ao item 3, que trata da **eficácia geral da Orientação Técnica nº 01/1997 e, sendo essa aplicável, da necessidade de atualização de seu conteúdo, pela inviabilidade de aplicação da Orientação Técnica nº 01/1997, por carecer de validade jurídica, bem como pela possibilidade de reexame do tema no Incidente de Prejudicado em apreço**. – (g. n.).

Assim, em razão da importância da matéria envolvida nos presentes autos, foi solicitada vista para análise detalhada do mérito, na tentativa de contribuir para o debate do tema.

## 1. DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS:

Da análise dos autos, verifico que a área técnica, nos termos da Instrução Técnica nº 00004/2017-4, assim se manifestou, *litteris*:

[...]

### CONCLUSÃO

Nesse sentido, concluímos:

1) quanto a **item 1, pela impossibilidade de contratação de assessorias/consultorias de empresa privada para a recuperação administrativa ou judicial de créditos tributários, por constituir terceirização de atividade típica e essencial da Administração Pública, a ser realizada por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público, e em atenção à garantia constitucional do sigilo fiscal. Desta feita, entendemos por prejudicado o questionamento sobre a admissibilidade da contratação direta por inexigibilidade de licitação;**

2) em razão do posicionamento adotado no item 1, **por restar prejudicado o quesito constante do item 2, qual seja, possibilidade de a Administração Pública firmar contrato de êxito para a recuperação de créditos e, em caso positivo, admissibilidade da estipulação do pagamento em percentual da receita auferida, seja tributária ou não tributária;**

3) no que concerne ao **item 3, que trata da eficácia geral da Orientação Técnica nº 01/1997 e, sendo essa aplicável, da necessidade de atualização de seu conteúdo, pela inviabilidade de aplicação da Orientação Técnica nº 01/1997, por carecer de validade jurídica, bem como pela possibilidade de reexame do tema no Incidente de Prejudicado em apreço.** – (g. n.).

Outrossim, o Eminentíssimo Relator, Conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo, acompanhou *in totum* a sugestão técnica, encampando as razões de fato e de direito apresentadas pelo corpo instrutivo, conforme se destaca do Voto do Relator 03437/2017-5, *verbis*:

[...]

### 3 DISPOSITIVO

Ante o exposto, obedecidos todos os trâmites processuais e legais, **corroborando o entendimento da área técnica e do Ministério Público de Contas, em manifestação da lavra do Excelentíssimo Procurador de Contas Heron Carlos Gomes de Oliveira,**  
**VOTO:**

**3.1.1 Quanto a item 1,** pela impossibilidade de contratação de assessorias/consultorias de empresa privada para a recuperação administrativa ou judicial de créditos tributários,

por constituir terceirização de atividade típica e essencial da Administração Pública, a ser realizada por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público, e em atenção à garantia constitucional do sigilo fiscal. Desta feita, entendemos por prejudicado o questionamento sobre a admissibilidade da contratação direta por inexigibilidade de licitação;

**3.2.2** Em razão do posicionamento adotado no item 1, por restar prejudicado o quesito constante do **item 2**, qual seja, possibilidade de a Administração Pública firmar contrato de êxito para a recuperação de créditos e, em caso positivo, admissibilidade da estipulação do pagamento em percentual da receita auferida, seja tributária ou não tributária;

**3.2.3** No que concerne ao **item 3**, que trata da eficácia geral da Orientação Técnica nº 01/1997, pela inviabilidade de aplicação da Orientação Técnica nº 01/1997, por carecer de validade jurídica, bem como pela possibilidade de reexame do tema no Incidente de Prejulgado em apreço. – (g. n.).

Vale ressaltar que o incidente de prejudgado, no âmbito deste Egrégio Tribunal de Contas, está previsto no art. 174, da Lei Complementar Estadual nº 621/2012, *verbis*:

[...]

**Art. 174. Por iniciativa de Conselheiro, Auditor ou Procurador do Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, poderá o Plenário, mediante decisão normativa, pronunciar-se sobre a interpretação de qualquer norma jurídica ou procedimento da administração, reconhecida a relevância da matéria de direito e sua aplicabilidade de forma geral, observada a forma estabelecida no Regimento Interno.**

**Parágrafo único. Não poderá atuar como Relator o Conselheiro ou Auditor que suscitar a matéria.** - (g. n.).

Verifica-se, assim, que o Incidente de Prejulgado deve obedecer a requisitos legais para sua correta admissibilidade, conforme os ditames da Lei Complementar nº 621/2012 e do Regimento Interno desta Corte de Contas, razão pela qual se faz necessário o exame dos pressupostos de admissibilidade para o processamento do incidente em referência.

## **2. DOS REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE:**

Constato que o Incidente de Prejulgado observa estritamente as normas referentes aos requisitos de admissibilidade para o seu devido processamento por esta Corte de Contas, vez que a sua proposição se deu por sujeito legítimo para tanto, tendo sido os autos submetidos à audiência do Ministério Público de Contas, distribuído a relator distinto do proponente, e, por fim, tendo sido admitido pelo

Plenário desta Corte de Contas por meio da Decisão Plenária TC 2144/2016 (fls. 4-5), nos exatos termos que definidos pelo Regimento Interno, conforme se destaca:

[...]

Art. 348. Reconhecida, preliminarmente, a relevância da matéria de direito e sua aplicabilidade de forma geral, o Plenário poderá pronunciar-se sobre a interpretação de qualquer norma jurídica ou procedimento da Administração.

**§ 1º Possuem legitimidade para propor o incidente de prejulgado Conselheiro, Auditor ou Ministério Público junto ao Tribunal.**

**§ 2º Os requisitos de admissibilidade do incidente de prejulgado deverão ser submetidos à audiência do Ministério Público junto ao Tribunal,** quando não for o proponente.

Art. 349. **Não poderá atuar como Relator o Conselheiro que propuser o incidente de prejulgado, sendo sorteado, imediatamente após a proposição, outro Conselheiro para relatar a matéria.**

Art. 350. **Uma vez admitido pelo Plenário, o incidente de prejulgado será processado em autos apartados e encaminhado ao Relator,** que poderá determinar a remessa do processo ao Núcleo de Jurisprudência e Súmula para os fins do disposto no art. 445, inciso III, deste Regimento, e, após, à unidade técnica competente para manifestação, no prazo de quinze dias. *(Redação dada pela Emenda Regimental nº 003, de 7.10.2014).* – (g. n.).

Da análise do feito, verifico o preenchimento dos requisitos de admissibilidade, na forma do artigo 348, do Regimento Interno - Resolução TC nº 261/2013, motivo pelo qual voto pelo conhecimento do presente Incidente de Prejulgado.

Assim sendo, superada a fase da admissibilidade, passo então a análise do mérito recursal.

### **3. DAS CONSIDERAÇÕES DE FATO E DO MÉRITO:**

O presente Incidente de Prejulgado foi suscitado nos autos do Processo TC nº 7156/2012, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, o qual discutia **sobre a legalidade de contrato de risco para a recuperação de créditos, de pagamento fixado em percentual do incremento da receita pelos serviços prestados, da terceirização da atividade tributária e da contratação direta por inexigibilidade de licitação.**

Considerando que o presente Incidente de Prejulgado foi formulado com intuito de definir o sentido e alcance de determinada norma jurídica ou procedimento

administrativo de aplicabilidade geral e abstrata, apresentando natureza jurídica de normativo vinculante, a ser aplicada em situações semelhantes, o enfrentamento do mérito seguirá a estrutura conforme os questionamentos presentes na Decisão – Plenário 02144/2016-7.

### **3.1. POSSIBILIDADE DE CONTRATAÇÃO DE ASSESSORIA OU CONSULTORIAS PARA A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS E, EM CASO POSITIVO, ADMISSIBILIDADE DA CONTRATAÇÃO DIRETA POR INEXIGIBILIDADE DE LICITAÇÃO:**

A área técnica, examinando a matéria quanto ao primeiro questionamento realizado nos presentes autos, entendeu que a competência tributária possui definição e limites traçados pela própria Constituição Federal, citando passagem da obra do professor Eduardo Sabbag (2013, p. 389), *verbis*:

[...]

**A competência tributária é indelegável, intransferível, inalterável e irrenunciável**, uma vez que admitir a delegação de competência para instituir um tributo é admitir que seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional.

(...)

**A competência tributária é política e indelegável (art. 7º, caput, CTN), não se confundindo com a capacidade tributária ativa**, que é “administrativa e delegável”. – (g. n.).

Nesse sentido, **estabeleceu uma diferenciação entre a competência tributária e a capacidade tributária ativa, afirmando que a primeira é indelegável ao passo que a segunda é passível de delegação, porém, por envolver funções de arrecadar e fiscalizar tributos, essa delegação deve ficar adstrita à pessoa jurídica de direito público, submetida às normas e princípios do Direito Administrativo e norteadada pelo interesse público, não sendo possível a sua delegação a particulares.**

Alega, ainda, que a atividade tributária deve ser entendida como um serviço típico e essencial da Administração Pública, ensejando funções próprias de Estado, devendo ser exercida por servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público, nos termos do artigo 37, inciso II, da Constituição Federal.

Ademais, a atribuição de atividade tributária a particulares, além de transferir competência típica do Estado para agentes em desacordo com a norma constitucional que determina o ingresso via concurso público, atenta, ainda, contra a garantia constitucional do sigilo fiscal (artigo 198 do CTN), vez que **o manejo de documentos fiscais deve ficar a cargo de servidores da própria Administração Pública.**

Segundo destaca o corpo instrutivo, o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, atribuiu aos Estados e Distrito Federal a competência tributária para instituir o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, sendo pertencente aos Municípios, por meio da chamada repartição tributária, o percentual de 25% do produto da arrecadação do imposto (art. 158, IV, CF), tendo como fundamento a autonomia financeira, corolário do princípio federativo.

Nessa linha, aponta que o papel a ser desempenhado, **a partir das informações constantes da Declaração de Operações Tributáveis – DOT, representa o exercício da própria atividade tributária, pois se refere a documento de informação econômico-fiscal levado em consideração para o cálculo do chamado Índice de Participação Municipal (IPM), com repercussão direta no cálculo dos valores a serem repassados a título de repartição tributária.**

Portanto, segundo o entendimento técnico, toda a atividade envolvendo as DOT's representa atividade de auxílio aos Estados, se constituindo em função típica no intuito de fiscalizar o tributo, não podendo ser exercida por particular, e, sim, apenas por meio de agente público integrante do quadro permanente da Administração Municipal, pois admitir a contratação de particular para o desempenho de tal atividade seria admitir a terceirização de atividade própria do Estado.

Por fim, ponderou que a função de revisar as DOT's não requer conhecimentos especializados, razão pela qual não há motivos para contratação por dispensa de licitação de particulares, cabendo a sua prestação pelos próprios servidores do órgão, sendo que a própria SEFAZ-ES disponibiliza amplo acesso as

normas e informações relativas ao cálculo do IPM, mesmo que tal contratação se fundamente na economicidade.

Nesse sentido, como reforço argumentativo, destaca há existência de recomendação pelo Ministério Público Estadual pela ilegalidade da contratação de empresa terceirizada para revisar as DOT's.

Inicialmente, é preciso distinguir com clareza que **os conceitos de competência tributária e de capacidade ativa tributária não são coincidentes, pois a rigidez que se aplica ao instituto da competência tributária é distinta do regime jurídico aplicado à capacidade tributária ativa.**

A competência tributária, segundo a lição de Roque Antonio Carraza, é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, isto é, **a competência tributária confere ao ente federativo a competência para dispor dos elementos essenciais da norma jurídica tributária definindo a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e a sua alíquota, todos os elementos que compõem a chamada regra matriz de incidência tributária.**

Por sua vez, a capacidade tributária ativa consiste **na aptidão para cobrar, arrecadar e fiscalizar o tributo, tarefa essa relacionada com o exercício da função administrativa,** sendo passível de delegação, consoante disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional – CTN, *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,** nos termos do [§ 3º do artigo 18 da Constituição](#). – (g. n.).

Nesse sentido, pode-se constatar que **a competência tributária, enquanto aptidão para criar tributos, se apresenta como tarefa exclusivamente legislativa,** sendo indelegável e irrenunciável, ao passo que **a capacidade tributária ativa representa o exercício típico de atividade administrativa, sendo plenamente possível a sua delegação para pessoa jurídica de direito público ou de direito privado.**

Desse modo, vale destacar que a posição defendida pela área técnica e acompanhada *in totum* pelo Eminentíssimo Conselheiro Relator não retrata a realidade do nosso ordenamento jurídico, no que concerne à possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa a pessoa jurídica de direito privado.

Como já apresentado, a capacidade tributária ativa se constitui na aptidão para cobrar, arrecadar e fiscalizar o tributo, sendo **vedada apenas a delegação da competência referente à constituição do crédito tributário por meio do lançamento, pois nos termos do artigo 142 do CTN, tal função compete privativamente (exclusivamente) a autoridade administrativa**, nos seguintes termos:

[...]

Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. – (g. n.).

De outro modo, não há vedação legal para delegação das demais funções atinentes a capacidade tributária ativa, sendo plenamente possível que ocorra a sua delegação mesmo que para as pessoas de direito privado e, ainda, que eventualmente tenha contato com dados sigilosos, obviamente está sujeito o contratado **à cláusula de confidencialidade**, não podendo sob nenhum aspecto divulgar tais informações.

Nesse contexto, destacam-se pelo menos três exemplos em nosso ordenamento jurídico em que uma das funções da capacidade tributária, com destaque para a função de arrecadação, é delegada as pessoas jurídicas de direito privado, situação verificada na arrecadação das contribuições sindicais, na cobrança dos emolumentos pelos delegatários, e, ainda, no caso de algumas contribuições para os serviços sociais autônomos.

Neste caso, o Superior Tribunal de Justiça – STJ já teve a oportunidade de tratar da possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa a pessoa de direito privado, **firmando entendimento pela sua possibilidade**, desde que **tal**

**delegação seja realizada por meio de lei**, conforme se destaca o seguinte excerto,

verbis:

[...]

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO INSTITUÍDA PELO ARTIGO 64 DA LEI 4.870/65. SUJEIÇÃO ATIVA. DELEGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO. FALTA DE SIMILITUDE FÁTICA.**

1. Agravo regimental contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência (art. 266, § 3º, do RISTJ) pelos quais a contribuinte objetiva o reconhecimento de seu direito a proceder ao recolhimento da contribuição de que trata o art. 64 da Lei 4.870/65.

2. A recorrente não logrou demonstrar o dissídio jurisprudencial necessário à admissão do recurso, na medida em que o acórdão recorrido assentou que, **embora parte da doutrina admita a delegação da capacidade ativa tributária para entes privados, é certo que tal delegação deve estar expressa na legislação.** Nesse sentido, explicou que, no caso da contribuição prevista no artigo 64 da Lei 4.870/65, a lei confere sujeição ativa ao IAA, sendo que a ora recorrente (Cooperativa) apenas se beneficia do produto da sua arrecadação. Explicou que a transferência do poder de arrecadação, no caso concreto, ocorreu por meio de decisão do Conselho Deliberativo do IAA. **Entretanto, apesar de ser possível a delegação da atribuição de arrecadar a entes privados, tal delegação deve ser feita mediante previsão legal, o que não ocorreu, motivo pelo qual se entendeu que a legitimidade para a exigência da contribuição é da União, sucessora do IAA, o qual foi extinto em 1990.**

3. O julgado paradigma, por outro lado, tratou de questão diversa, ou seja, a legitimidade da recorrida (Federação dos Sindicatos dos Servidores Municipais do Rio Grande do Sul) para a impetração de mandado de segurança com o objetivo de exigir que o prefeito de determinado Município proceda ao desconto e recolhimento da contribuição sindical prevista no artigo 579 da CLT.

4. A diferença nas conclusões dos julgados em comparação deriva da análise de suportes fáticos distintos. Enquanto o acórdão embargado tratou de discussão acerca da delegação da capacidade ativa tributária, sem previsão legal, o aresto paradigma discutiu tão somente a questão da legitimidade para se impetrar mandado de segurança tendente a exigir que o efetivo responsável pela arrecadação das contribuições providencie seu recolhimento e o repasse legalmente previsto. Flagrante, pois, a falta de similitude fática dos acórdãos confrontados.

5. Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg nos EREsp 655800 AL 2010/0055452-4) – (g. n.).

Nestes termos, podemos concluir que **a competência tributária, como típica função legislativa, não comporta qualquer possibilidade de delegação**, vez que representa o próprio poder de império do Estado, não sendo possível o seu exercício por outra pessoa diferente daquela atribuída pela Constituição, mesmo que seja ente de direito público.

Já quanto à capacidade tributária ativa, **a sua delegação é possível de ocorrer, mas deverá ser observada a competência exclusiva da autoridade**

**administrativa relativa à constituição do crédito tributário por meio do lançamento.**

Ao examinar, sob o aspecto legal, a possibilidade de realização de contratações pela Administração Pública para a prestação de serviços que envolvam a consultoria ou assessoria para a recuperação de crédito, sejam eles tributários ou não, exige-se certo cuidado na análise para **se distinguir os serviços exclusivos da administração, não passíveis de delegação, daqueles serviços privativos, capazes de serem, excepcionalmente, executados por particulares contratados, atendendo sempre ao interesse público e a economicidade.**

Em primeiro lugar **não se deve confundir a prestação de assessoria jurídica, visando à eficiência na prestação dos serviços de cobrança e arrecadação dos créditos tributários com o serviço exclusivo da autoridade administrativa na constituição do crédito tributário,** pois a primeira é plenamente possível de ser contratada pela administração nos limites legais, enquanto a última, não permite a sua execução por particular, acarretando grave infração à norma legal, possível de condenação em ressarcimento ao erário.

Já a situação que envolve a contratação para assessoramento ou consultoria por pessoas privadas, com a específica finalidade de revisão quanto as DOT's, **esta não possui qualquer relação com o exercício da atividade tributária propriamente dita, sendo plenamente possível a contratação de serviços privados por parte da Administração Pública.**

Assim, é preciso destacar que a área técnica classifica os serviços prestados para revisão das DOT's como atividade inerente do Estado, a ser executada apenas por servidor ocupante de cargo efetivo organizado em carreira, vez que como consequência da sua atuação poderá acarretar provocação ao órgão fiscalizador estadual em sua função primária de fiscalizar o tributo, na tentativa, de com essa argumentação, aproximar tal atividade da atividade tributária típica.

Mais uma vez é preciso esclarecer que a atividade tributária se constitui nas funções de cobrança, fiscalização e arrecadação do crédito tributário, sendo que a situação referente à repartição das receitas tributárias, com destaque para os repasses devidos pelos entes estaduais aos entes municipais da arrecadação do

**ICMS, se constitui como típica atividade financeira do Estado, sendo regulada pelo direito financeiro, não guardando mais pertinência com o ramo do direito tributário.**

Assim, **não se mostra pertinente a dedução proposta pelo corpo técnico ao assimilar como sendo atuação típica e exclusiva do Estado os serviços de revisão das DOT's, razão pela qual a sua execução por pessoas privadas, desde que observados os preceitos legais para tal contratação, se mostra de acordo com os ditames legais, não havendo que se falar em infração à norma legal.**

Note-se que a própria área técnica na definição proposta quanto aos serviços de revisão das DOT's, classificou o serviço como sendo **apenas uma "atividade de auxílio aos Estados", o que denota não se tratar de serviço típico e exclusivo da Administração, sendo plenamente passíveis de serem executados por pessoas privadas, diversamente da maneira como propôs a área técnica que, apesar de considerá-lo como atividade de auxílio, afirmou ser de titularidade exclusiva do Estado.**

Assim estatuiu o corpo técnico, nos termos da Instrução Técnica 00028/2017-1, *verbis*:

[...]

**Note-se que a revisão das DOT's pelos Municípios constitui atividade de auxílio àquela incumbida, precipuamente, aos Estados.** Dessa forma, se por estes, que detêm a verdadeira titularidade sobre ela, deve ser realizada por servidores ocupantes de cargos efetivos organizados em carreira, com mais razão ainda tem que ser levada a efeito nos Municípios por agentes integrantes do quadro permanente da Administração Municipal, que a farão de forma complementar. – (g. n.).

Logo, comprovada a possibilidade da contratação de assessoria e/ou consultoria pela Administração Pública para a prestação dos serviços de recuperação de crédito, **passa-se ao exame quanto à admissibilidade de tal contratação ocorrer de forma direta, por inexigibilidade de licitação.**

Tanto a área técnica quanto o eminente Conselheiro Relator consideraram que a função de revisar DOT's não requer conhecimentos especializados, sendo disponibilizado, pela Secretaria da Fazenda do Estado do Espírito Santo, amplo

acesso as normas e informações relativas ao Índice de Participação Municipal – IPM, razão pela qual não haveria legalidade na contratação.

Ademais, apresentou recomendação do Ministério Público Estadual no sentido da ilegalidade desse tipo de contratação pela administração.

Analisando a situação em abstrato, característica típica dessa espécie de processo, **não há como definir em caráter geral, uma prévia definição de qual atividade de assessoria e/ou consultoria a ser contratada apresenta ou não a notória especialização e a singularidade exigida para contratação direta por meio de inexigibilidade de licitação.**

A verificação dos requisitos necessários para contratação por inexigibilidade **exige análise detida das situações concretas envolvidas na contratação para averiguação da natureza singular dos serviços, bem como da notória especialização da pessoa contratada, sob pena de se exigir que a contratação se realize observando o procedimento licitatório.**

Nesse sentido, o próprio TCU já se manifestou quanto à irregularidade na contratação por inexigibilidade para a contratação de serviços de assessoria e consultoria para a recuperação dos débitos de créditos tributários relacionados ao FINSOCIAL, pois no entendimento fixado pela Corte, com base no caso concreto, levou-se em consideração que **a questão já se encontrava pacificada no STF, não havendo razão para a contratação direta por inexigibilidade**, conforme o seguinte excerto, *verbis*:

[...]

9.2.1. **abstenha-se de realizar novas contratações, mediante inexigibilidade de licitação, para a prestação de serviços de assessoria e consultoria tributária para recuperação de créditos pagos a maior**, visto que nesses casos não se configura a natureza singular do serviço e, por isso, sua realização não exige que o executor detenha notória especialização, **de modo que sua contratação exige o procedimento licitatório**, consoante decidido por este Tribunal na Decisão nº 695/2001 - Plenário, proferida na Sessão 5/9/2001, inserta na Ata nº 37/2001; - (g. n.).

Vale destacar que o TCU não firmou entendimento pela inviabilidade de contratação desse tipo de serviço pela administração, conforme sustenta a área técnica.

De outro modo, apenas diante do caso concreto analisado, ponderou o TCU que **a situação não se enquadrava como serviço de natureza singular, que exigia notória especialização da contratada, já que o tema envolvido - recuperação dos indébitos de créditos tributários relacionados ao FINSOCIAL - era pacificado no STF, razão pela qual entendeu que a contratação somente poderia ocorrer de maneira comum, ou seja, deveria ser realizado o regular procedimento licitatório pela administração.**

Por outro lado, o entendimento do TCU, firmado no mesmo acórdão acima referido, referente à contratação de assessoria e/ou consultoria para levantamento das contas inativas do FGTS, foi no sentido de que a contratação poderia ser realizada por meio de contratação direta por inexigibilidade, vez que os serviços prestados apresentavam singularidade e a contratada notória especialização, fixado no seguinte sentido, *verbis*:

[...]

**7. Do ponto de vista jurídico, conforme enfatizou a unidade técnica, restou demonstrada a legalidade do contrato na parte referente ao levantamento das contas inativas do FGTS,** visto que a documentação apresentada nas peças de defesa comprova a singularidade do serviço prestado e a notória especialização da contratada neste particular, o que justifica a inexigibilidade da licitação.

(...)

Sob o prisma da legalidade, ficou demonstrado, quanto ao serviço de levantamento de contas inativas do FGTS, que a contratação da Empresa J. Marinho teria amparo no art. 25, §1º, da Lei 8.666/93. As diversas cópias dos contratos e pareceres demonstraram, adequadamente, a singularidade do serviço e a notória especialização da empresa, o que estaria a justificar o juízo de inexigibilidade da licitação. – (g. n.).

Sendo assim, não há como emitir uma decisão final de forma prévia quanto à possibilidade ou não de contratação direta por inexigibilidade de licitação, pois **cada contratação apresenta peculiaridades próprias, que dependem da análise dos elementos fáticos e jurídicos que a cercam no momento da sua contratação,** para que, somente após tal análise, seja possível uma decisão segura quanto ao procedimento correto a ser adotado.

Contudo, vale ressaltar que não se discute quanto à possibilidade ou não da realização desse tipo de contratação, pois o próprio TCU, no julgado acima destacado, **assentou pela possibilidade jurídica de contratação de particular**

**para prestação de serviços de assessoria ou consultoria para recuperação de créditos.**

De outro lado, o que se discute **é a possibilidade da contratação se realizar nos termos da via ordinária da licitação ou a possibilidade de contratação direta por inexigibilidade, a depender da singularidade dos serviços contratados, situação que deverá ser feita com base nos elementos constantes dos autos no caso concreto**, cabendo a administração pública proceder com todos os estudos e planejamentos necessários para que possa embasar a realização da contratação pretendida.

Desse modo, diante dos argumentos apresentados e confrontados, discordando da área técnica e do Eminentíssimo Conselheiro Relator, Sebastião Carlos Ranna de Macedo, entendo que **há possibilidade de contratação, por parte da Administração Pública, dos serviços de assessoria e/ou consultorias para fins de recuperação de crédito, podendo tal contratação se realizar seguindo os termos regulares do procedimento licitatório ou pela contratação direta, por inexigibilidade, sendo que somente a análise do caso concreto poderá haver a a correta tomada de decisão.**

### **3.2. POSSIBILIDADE DE A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FIRMAR CONTRATO DE ÊXITO PARA A RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS E, EM CASO POSITIVO, ADMISSIBILIDADE DE ESTIPULAÇÃO DO PAGAMENTO EM PERCENTUAL DA RECEITA AUFERIDA, SEJA TRIBUTÁRIA OU NÃO TRIBUTÁRIA:**

A área técnica considerou prejudicada a análise quanto à possibilidade da Administração Pública firmar contrato de êxito, pois conforme análise realizada no item anterior, concluiu de que os serviços de recuperação de créditos não podem ser prestados por particulares, sendo de competência de servidores efetivos, aprovados no respectivo concurso público.

Cumprido destacar que em situações semelhantes à ora analisada, a área técnica já se posicionou de forma contrária a contratação de serviços com cláusula de êxito pela Administração Pública, **entendendo que tal contratação se põe contrária aos princípios orçamentários, pois o empenho não pode ser adiado**

**para o momento da respectiva execução, bem como não há permissivo legal para celebração de contrato de risco com a administração.**

Cumpre destacar que a celebração de contrato de risco (*ad exitum*) com a Administração Pública não infringe os princípios orçamentários, pois **não se trata de pagamento por serviços não executados, e sim, de pagamento atrelado ao exaurimento do serviço contratado,** fato esse que **poderá ser verificado a partir do ingresso da receita aos cofres públicos,** conforme jurisprudência do Tribunal de Contas de Minas Gerais, *litteris*:

[...]

1 - contratação de honorários por êxito: **é possível esse tipo de ajuste, fixado em percentual sobre o valor auferido com a prestação do serviço, bem como por risco puro, mediante remuneração do advogado exclusivamente por meio dos honorários de sucumbência, DEVENDO CONSTAR NO CONTRATO O VALOR ESTIMADO E A DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA PRÓPRIA DE SERVIÇOS DE TERCEIROS. O pagamento deve estar condicionado ao EXAURIMENTO DO SERVIÇO, COM O CUMPRIMENTO DA DECISÃO JUDICIAL OU INGRESSO EFETIVO DOS RECURSOS NOS COFRES PÚBLICOS, não se podendo considerar, para esse fim, a mera obtenção de medida liminar ou a simples conclusão de fase ou etapa do serviço. - Parecer da Consulta nº 873919, de 10/04/13;**

2 - **contratação de advogado por inexigibilidade de licitação: possibilidade, desde que comprovada a singularidade do serviço e a notória especialização do profissional,** conforme entendimento assentado no julgamento dos Processos Administrativos nos 743.539, de 24/08/10; 736.255, de 02/12/08; 691.931, de 30/10/07; 687.881, de 21/03/06 e do Relatório de Inspeção – Licitação nº 489.457, de 18/09/07, e no enunciado da Súmula nº 106, publicada no D.O.C. de 05/05/11; - (g. n.).

Assim sendo, o que se exige da Administração Pública nesse tipo de contratação é uma maior cautela quanto ao pagamento pelos serviços prestados, pois esse **deve ocorrer somente após o efetivo EXAURIMENTO DO SERVIÇO,** que no caso de serviços de recuperação de crédito, ocorre no momento do ingresso efetivo dos recursos nos cofres públicos.

Desse modo, **não se considera prestados os serviços de recuperação de crédito com a mera obtenção de medida liminar ou a simples conclusão de fase ou etapa do serviço.**

O cuidado que se exige na realização desse tipo de contratação pela Administração Pública **está na correta realização de estudos e planejamento**

**para consubstanciar a celebração do contrato de risco, evitando-se, com isso, uma contratação com evidente desvantagem para o contratante.**

Nesse sentido, com fundamento nos estudos e planejamentos realizados antes da celebração da contratação, a administração poderá dimensionar os valores e **fixar o percentual referente à remuneração da contratada dentro dos padrões da razoabilidade e da proporcionalidade ao esforço e ao risco suportados pela contratada.**

Assim, podemos concluir que o valor e a forma de pagamento devem ser proporcionais ao benefício econômico financeiro obtido com os serviços efetivamente prestados, ou seja, a partir dos levantamentos e demonstrações efetuados e no conseqüente recebimento dos valores apurados no direito à repetição de indébito reconhecida.

Por tais razões, não há como, em caráter geral, fixar de forma prévia o valor que se entende como sendo proporcional, pois tais valores **devem guardar uma relação direta com os riscos suportados pela contratada e o proveito econômico obtido pelos serviços prestados, somente sendo possível de serem aferidos no caso concreto em análise, com fundamento no estudo do objeto a ser contratado.**

O Tribunal de Contas da União – TCU já **firmou entendimento pela possibilidade na contratação de consultorias privadas, não verificando qualquer irregularidade na delegação desse tipo de atividade, apenas exigindo obediência aos preceitos legais nos exatos termos que definidos na Lei nº 8.666/93, com destaque para prévia realização de projeto básico e a adequada estimativa dos custos,** conforme se destaca em excerto do Acórdão 1465/2016, *verbis*:

**[...] o acórdão recorrido não veda a contratação de consultorias privadas, mas a condiciona à realização prévia de projeto básico e à adequada estimativa dos custos, atividades de planejamento da fase interna da licitação,** já à época exigidas pela Lei nº 8.666/1993; - (g. n.)

É preciso destacar que não há vedação constante na Lei nº 8.666/93 quanto à celebração de contrato de êxito por entidades da Administração Pública, pois

nesse tipo de contratação **o pagamento do preço ajustado somente ocorrerá com a efetiva vantagem obtida em decorrência da execução do contrato, configurando-se em verdadeira condição suspensiva, tendo a sua eficácia subordinada à ocorrência de um evento futuro e incerto.**

Mais uma vez, vale destacar que não há qualquer infringência aos princípios orçamentários, pois não há qualquer pagamento realizado antes da efetiva execução dos serviços contratados, apenas estaria condicionando a realização do pagamento ao êxito alcançado pela contratada.

Ademais, tratando-se de serviços de consultoria e assessoramento envolvendo litígios judiciais, a contratação prevendo a remuneração por êxito é comum nesse tipo de serviço, não havendo qualquer questionamento quanto a sua validade, tanto que em excerto do Acórdão nº 1465/2016 – Plenário, do Tribunal de Contas da União, constou passagem defendida pela área técnica daquela Corte de Contas nos seguintes termos, *verbis*:

[...]

b) **desta forma, ainda que a Lei nº 8.666/1993 não cuide de forma específica da possibilidade de remuneração condicionada a evento futuro e incerto, ela determina que as contratações de serviços requerem elaboração de projeto básico** aprovado pela autoridade competente e disponível para exame dos interessados em participar do processo licitatório. Projeto básico esse que envolve a elaboração de estudos técnicos preliminares, possibilitando a avaliação do custo, a definição dos métodos e do prazo de prestação dos serviços (art. 6º, IX, da Lei nº 8.666/1993). Os gestores, ignorando este dispositivo legal e as normas da *'boa administração'*, optaram por tomar decisões sem dispor de informações fundamentais. Dessa forma, assumiram um risco desnecessário, de forma previsivelmente antieconômica; e

c) **o Acórdão recorrido não condena a remuneração por êxito, mas exige que os riscos sejam dimensionados de forma razoável antes de serem distribuídos por meio da celebração de contrato.** – (g. n.).

Nesse contexto, verifica-se de acórdão do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, a legalidade na fixação de **remuneração paga pelos serviços prestados na proporção de 10% sobre o êxito, sendo possível averiguar razoabilidade e proporcionalidade entre o serviço prestado e a remuneração paga pela Administração Pública,** conforme se destaca, *litteris*:

[...]

CONSULTA – PREFEITURA MUNICIPAL – RESGATE DE CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS – A) TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS – VEDAÇÃO – ATIVIDADE TÍPICA E CONTÍNUA DA ADMINISTRAÇÃO – B) CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS – POSSIBILIDADE, EM CARÁTER EXCEPCIONAL E EXTRAORDINÁRIO – NECESSIDADE DE MOTIVAÇÃO E DE OBSERVÂNCIA DAS SEGUINTESS PREMISSAS: HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA – INTEGRAM O PATRIMÔNIO DA ENTIDADE – CONTABILIZAÇÃO COMO FONTE DE RECEITA – REMUNERAÇÃO DO SERVIÇO JURÍDICO – **POSSIBILIDADE DE AJUSTE DE HONORÁRIOS POR ÊXITO, FIXADO EM PERCENTUAL SOBRE O VALOR AUFERIDO OU CONTRATO DE RISCO PURO, POR MEIO DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA – PREVISÃO NO CONTRATO DO VALOR ESTIMADO DOS HONORÁRIOS E DA DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA – CONDICIONAMENTO DO PAGAMENTO AO EXAURIMENTO DO SERVIÇO.**

a) É vedada a terceirização dos serviços advocatícios que objetivem o resgate de créditos previdenciários, por consubstanciarem atividade típica e contínua da Administração, bem como por vincular-se à administração tributária, devendo ser atribuída sua execução a servidores do quadro permanente de pessoal, por força do disposto nos incisos II e XXII do art. 37 da Constituição da República.

b) Não obstante, **admite-se a contratação de advogados, em caráter excepcional e extraordinário, quando o volume do serviço não possa ser absorvido pelos procuradores municipais ou, ainda, na hipótese de inexistência de cargo de advogado nos quadros da Administração, até que o Poder Público organize sua estrutura de pessoal, observada, em todo caso, a adequada motivação, bem como as seguintes premissas:**

b.1. a contratação de serviços de advocacia para resgate de créditos previdenciários indevidamente **recolhidos com ajuste de honorários por êxito é possível, devendo a remuneração do profissional ser fixada, no instrumento contratual, em valor estimado, observando-se o princípio da razoabilidade, evitando-se o desembolso de valores exorbitantes;**

b.2. os honorários de sucumbência, quando vencedor o ente público, pertencem à entidade, e não ao procurador ou representante judicial, devendo ser contabilizados como fonte de receita;

b.3. **é possível a contratação de honorários por êxito, fixado em percentual sobre o valor auferido com a prestação do serviço, bem como por risco puro, mediante remuneração do advogado exclusivamente por meio dos honorários de sucumbência, devendo constar no contrato o valor estimado dos honorários e a dotação orçamentária própria para o pagamento de serviços de terceiros;**

b.4. **o pagamento deve estar condicionado ao exaurimento do serviço, com o cumprimento da decisão judicial ou ingresso efetivo dos recursos nos cofres públicos, não se podendo considerar, para esse fim, a mera obtenção de medida liminar ou a simples conclusão de fase ou etapa do serviço. (TCE/MG, Tribunal Pleno, Processo nº 873919, Consulta, Relator: Conselheiro em exercício Hamilton Coelho, Sessões: 11/07/2012, 25/07/2012 e 10/04/2013, Decisão unânime) – (g. n.).**

No caso em apreço, foi aplicado **o percentual de 10% sobre o resultado do proveito econômico relativamente ao êxito ocorrido, no que assentiu o Poder Judiciário ao julgar procedente o pedido de condenação em honorários fixados com base no êxito do proveito econômico respectivo.**

Cumprir destacar, ainda, a título de exemplo, servindo como parâmetro para efeito de entendimento, que a Resolução nº 04/2012 do Conselho Seccional da Ordem dos Advogados do Brasil - Seccional do Paraná, traz **previsão de percentual médio de honorários advocatícios** calculados **proporcionalmente ao**

**resultado obtido (calculado pelo êxito)**, pautado no princípio da **modicidade e dentro dos parâmetros da razoabilidade e proporcionalidade**, conforme quadro abaixo:

**CAPÍTULO XI – ADVOCACIA NA ÁREA FISCAL**

	<b>% Médio</b>	<b>Mínimo em R\$</b>
<b>1.2. Proporcional ao resultado</b> – sobre o valor da economia obtida, em caso de resultado favorável total ou parcial, em seus valores atualizados monetariamente até à data do pagamento dos honorários, quando do julgamento definitivo da ação e, em caso de ter havido depósito judicial, compensável no que couber ao seu valor por ocasião do levantamento. Estes honorários serão devidos seja qual for o motivo determinante da economia obtida tais como leis que determinem a redução, extinção, perdão, anistia, etc. em relação à exigência que se trata.	<b>10% e 20%</b>	-

Nesse contexto, o percentual de êxito a ser fixado poderá sofrer variações a depender do serviço que será prestado e, ainda, **deverá ser motivado para que o quantum fixado possa atender ao princípio do interesse público, da moralidade, da finalidade e da modicidade**.

Assim, não se afasta a possibilidade de que a prestação de serviço dessa natureza **seja remunerada sobre o êxito obtido**, todavia, **esse percentual será calculado com base nos elementos do caso concreto**, situação em que deve estar acompanhado, de forma imprescindível, **de elementos capazes de suportar a motivação apta a justificar o percentual fixado**.

Em assim sendo, dirijo do posicionamento adotado pela **área técnica e pelo Eminentíssimo Conselheiro Relator**, entendendo que não persiste qualquer vedação legal, no sentido de impedir que a Administração Pública celebre contratação com base em remuneração calculada pelo êxito dos serviços executados, desde que respeitado **a modicidade, razoabilidade e proporcionalidade, e os pagamentos guardem a devida proporção ao benefício financeiro obtido com os serviços efetivamente prestados**.

### **3.3. EFICÁCIA GERAL DA ORIENTAÇÃO TÉCNICA Nº 1/1997 E, EM CASO AFIRMATIVO, NECESSIDADE DE ATUALIZAÇÃO DE SEU CONTEÚDO:**

Consta da Instrução Técnica informações apontando que a Orientação Técnica nº 1/1997 foi elaborada pelo Núcleo de Orientação Técnica e Recursos – NOR, existente à época, cujas atribuições, atualmente, são exercidas pela Secretaria de Controle Externo de Recursos – SecexRecursos.

Argumenta o corpo técnico que tal Orientação Técnica já conta com 20 (vinte) anos, desde sua elaboração, **cuja origem remonta uma reunião ocorrida no Gabinete da Presidência, situação que a distanciou do procedimento de elaboração de todos os atos normativos deste Tribunal sob a vigência da Lei Complementar 32/93.**

Ademais, além da sua elaboração anômala, argumenta, ainda, que tal orientação normativa partiu de uma apreciação de cláusula contratual de determinado contrato firmado pelo Município de Cachoeiro de Itapemirim, a fim de definir, por um instrumento normativo do Tribunal de Contas a sua legalidade.

Desse modo, o corpo instrutivo opina pela inviabilidade de aplicação da Orientação Técnica nº 1/1997, tendo em vista a forma anômala da sua elaboração, carecendo, portanto, de validade jurídica para sua regular existência.

Em que pese a posição final defendida pela área técnica, consta de sua instrução técnica que a própria Corte de Contas sempre emprestou o *status* de Consulta à Orientação Técnica nº 1/1997, de modo que tornou sem efeito o Parecer Consulta TC-049/1997.

No que diz respeito ao papel constitucional dos Tribunais de Contas, vale destacar que, **além da função fiscalizadora, os Tribunais de Contas desempenham papel muito importante na função normatizadora e orientadora, culminando na elaboração de informações e pareceres técnicos tendentes a suprir às necessidades das entidades jurisdicionais.**

Nesse sentido, mesmo que considerado a elaboração anômala da Orientação Técnica nº 1/1997, diante do regramento vigente à época (Lei Complementar 32/93), a própria Corte de Contas emprestou efeitos normativos de

caráter geral ao instrumento, repercutindo diretamente na esfera dos seus jurisdicionados o posicionamento estampado na orientação técnica, **não havendo possibilidades de simplesmente afastar a sua aplicabilidade e generalidade para alcançar situações ocorridas durante a sua vigência, sob pena de infringência ao princípio da segurança jurídica e da confiança legítima.**

Desse modo, os tribunais superiores já firmaram entendimento no sentido de aplicação do princípio da segurança jurídica, em face do poder de autotutela do Estado, configurando-se em um dos fundamentos jurídicos do próprio Estado de Direito, conforme se destaca o seguinte excerto, *verbis*:

[...]

ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. FILHA SOLTEIRA MAIOR DE 21 ANOS. DEPENDÊNCIA. PENSÃO POR MORTE. INÉRCIA DA ADMINISTRAÇÃO. DECADÊNCIA ADMINISTRATIVA. JUROS DE MORA. PERCENTUAL. INÍCIO DO PROCESSO APÓS A EDIÇÃO DA MP Nº 2.180-35/2001. INCIDÊNCIA.

1. **Não pode o administrado ficar sujeito indefinidamente ao poder de autotutela do Estado, sob pena de desestabilizar um dos pilares mestres do Estado Democrático de Direito, qual seja, o princípio da segurança das relações jurídicas.** Assim, no ordenamento jurídico brasileiro, a prescribibilidade é a regra, e a imprescribibilidade exceção.
2. Na ausência de lei estadual específica, a Administração Pública Estadual poderá rever seus próprios atos, quando viciados, desde que observado o prazo decadencial de cinco anos. Aplicação analógica da Lei n. 9.784/99.
3. Os juros de mora devem ser fixados no percentual de 6% ao ano na hipótese de a ação ter sido proposta após a vigência da Medida Provisória n.º 2.180-35, de 24 de agosto de 2001, que acrescentou o art. 1º-F ao texto da Lei n.º 9.494/97. Precedentes.
4. Recurso Especial parcialmente provido.  
(REsp 645.856/RS, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 24/08/2004, DJ 13/09/2004, p. 291) – (g. n.).

Ademais, em que pese a discussão entorno do procedimento adotado para elaboração da Orientação Técnica nº 1/1997, **resta configurado que a própria Corte de Contas utilizou de forma atípica da orientação como função orientadora aos seus jurisdicionados, não sendo lícito negar a sua eficácia aos jurisdicionados, conforme posição já defendida nesta Corte de Contas pelo Eminentíssimo Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun,** que nos termos do Voto 00863/2016-1, assim se pronunciou, *verbis*:

[...]

**Não se justifica negar a existência de uma orientação clara e direta emitida por este Tribunal a seus jurisdicionados, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica,** sob os registros de que tal subsunção apenas se dará em relação à revisão de DOT's, objeto do primeiro termo aditivo, tema específico tratado em referida Orientação Técnica. – (g. n.).

Assim sendo, divergindo da área técnica e do eminente Conselheiro Relator, entendendo que **a Orientação Técnica nº 1/1997 permanece válida e aplicável até que manifestação posterior desta Corte de Contas supere o entendimento fixado, não cabendo na atual conjuntura negar eficácia ao entendimento fixado, sob pena de infringência aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da confiança legítima.**

#### **4. DO DISPOSITIVO:**

Por todo o exposto, divergindo da área técnica e do Eminente Relator Conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo, **VOTO** no sentido de que o Plenário deste Egrégio Tribunal de Contas assim delibere:

**4.1 Quanto ao item 1, pela possibilidade jurídica da contratação de assessoria ou consultoria de empresa privada para prestação de serviços visando a recuperação de créditos, vez que tais serviços não se encontram dentro das competências exclusivas da Administração Pública, cabendo a elaboração de estudos e pesquisas de maneira prévia à realização da contratação, para que, com fundamentos em tais elementos, possa ser verificada a possibilidade de contratação direta por inexigibilidade ou a necessidade de seguir o regular procedimento licitatório, nos termos da Lei nº 8.666/93;**

**4.2 Quanto ao item 2, considerar plenamente possível a contratação pela Administração Pública com a remuneração paga pelos serviços efetivamente prestados sobre o êxito alcançado, devendo os valores serem fixados em percentual proporcional ao esforço e ao risco suportado pela empresa contratada, respeitando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e modicidade, somente sendo possível a realização do pagamento após comprovada a realização efetiva dos serviços contratados, qual seja, com o ingresso dos valores nos cofres públicos;**

**4.3 Quanto ao item 3, pela aplicabilidade, com eficácia geral da Orientação Técnica nº 01/1997, com fundamento no princípio da segurança jurídica e da**

**confiança legítima, vez que a própria Corte de Contas emprestou eficácia normativa geral ao entendimento fixado pela orientação técnica, não sendo lícito negar eficácia aos seus preceitos, a fim de penalizar os jurisdicionados que agiram conforme os preceitos fixados por este instrumento normativo.**

**VOTO**, ainda, no sentido de que, após as comunicações devidas, em não havendo expediente recursal, **sejam os presentes autos arquivados.**

**É como voto.**

**MARCO ANTONIO DA SILVA**  
**Conselheiro Relator em Substituição**

#### **1. ACÓRDÃO TC- 1420/2018 – PLENÁRIO:**

VISTOS, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, reunidos em sessão Plenária, ante as razões expostas:

**1.1** Quanto ao item 1, pela possibilidade jurídica da contratação de assessoria ou consultoria de empresa privada para prestação de serviços visando à recuperação de créditos, vez que tais serviços não se encontram dentro das competências exclusivas da Administração Pública, cabendo a elaboração de estudos e pesquisas de maneira prévia à realização da contratação, para que, com fundamentos em tais elementos, possa ser verificada a possibilidade de contratação direta por inexigibilidade ou a necessidade de seguir o regular procedimento licitatório, nos termos da Lei nº 8.666/93;

**1.2** Quanto ao item 2, considerar plenamente possível a contratação pela Administração Pública com a remuneração paga pelos serviços efetivamente prestados sobre o êxito alcançado, devendo os valores serem fixados em percentual proporcional ao esforço e ao risco suportado pela empresa contratada, respeitando os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e modicidade, somente sendo possível a realização do pagamento após comprovada a realização efetiva dos serviços contratados, qual seja, com o ingresso dos valores nos cofres públicos;

**1.3** Quanto ao item 3, pela aplicabilidade, com eficácia geral, da Orientação Técnica nº 01/1997, com fundamento no princípio da segurança jurídica e da confiança legítima, vez que a própria Corte de Contas emprestou eficácia normativa geral ao entendimento fixado pela orientação técnica, não sendo lícito negar eficácia aos seus preceitos, a fim de penalizar os jurisdicionados que agiram conforme os preceitos fixados por este instrumento normativo.

**1.4** Em não havendo expediente recursal, **sejam os presentes autos arquivados.**

**2.** Por maioria, nos termos do voto-vista do conselheiro substituto Marco Antonio da Silva, proferido na 21ª Sessão Ordinária do Plenário de 2017, ocorrida no dia quatro de julho de 2017. Vencido o relator, conselheiro Sebastião Carlos Ranna de Macedo, que acompanhou a área técnica e o Ministério Público Especial de Contas.

**3.** Data da Sessão: 16/10/2018 - 36ª Sessão Ordinária do Plenário.

**4.** Especificação do quórum:

**4.1.** Conselheiros: Sérgio Aboudib Ferreira Pinto (presidente), Sebastião Carlos Ranna de Macedo (relator), Domingos Augusto Taufner, Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun e Rodrigo Coelho do Carmo.

CONSELHEIRO SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO

**Presidente**

CONSELHEIRO SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO

**Relator**

CONSELHEIRO DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER

CONSELHEIRO RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN

CONSELHEIRO RODRIGO COELHO DO CARMO

Fui presente:

LUCIANO VIEIRA

**Procurador-geral do Ministério Público Especial de Contas**

**Lido na sessão do dia: 23/10/2018**

ODILSON SOUZA BARBOSA JUNIOR

**Secretário-geral das sessões**