

# O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE E A EXECUÇÃO INDIRETA DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA

## THE PRINCIPLE OF PRACTICALITY AND THE INDIRECT EXECUTION OF OUTSTANDING DEBT COLLECTION

**Madja de Sousa Moura Florencio**

### **RESUMO**

O presente artigo faz uma abordagem acerca da viabilidade da terceirização da cobrança da dívida ativa, em face das nuances do princípio da praticabilidade tributária. Inicialmente, apresenta-se uma breve definição e exposição de características do princípio da praticabilidade. Em seguida, busca-se delinear o fenômeno da terceirização, sua aplicação na atividade pública e privada, o conceito de serviço público e das atividades essenciais do Estado. Aponta-se uma breve análise dos princípios que regem a Administração Pública, bem assim da possibilidade de descentralização da prestação de atividades típicas de estado. O trabalho volta-se, ainda, ao exame da legalidade e das principais consequências da execução indireta da atividade de cobrança da dívida pública.

**PALAVRAS-CHAVE:** Praticabilidade; terceirização da dívida ativa; serviço essencial; atividade vinculada.

### **ABSTRACT**

This article makes an approach on the feasibility of outsourcing the collection of outstanding debt, given the nuances of the principle of tributary practicality. Initially, we present a brief definition and expose characteristics of the principle of practicality. Then we seek to outline the phenomenon of outsourcing, its application in the public and private activity, the concept of public service and essential activities of the State. We point out a brief analysis of the principles governing Public Administration, as well as the possibility of decentralizing the provision of typical state activities. The work also turns to examining the legality and the major consequences of implementing the indirect activity of collecting the public debt.

**KEYWORDS:** Practicality; outsourcing of outstanding debt; essential service; bound activity.

### **INTRODUÇÃO**

As poucas linhas que seguem não têm a pretensão de exaurir o tema da terceirização da cobrança da dívida ativa, mas apenas de enfrentar a questão dos limites e das possibilidades de tal prática, em face do princípio da praticabilidade tributária.

A busca pela efetividade na prestação do serviço público e pelo enxugamento da máquina estatal tem levado os administradores a implantar novas formas de gestão, as quais incluem a execução por particulares de algumas atividades antes desenvolvidas diretamente pelo Estado.

Espelhando-se na iniciativa privada, a Administração passou a descentralizar a prestação de suas atividades não finalísticas, com o objetivo de promover a especialização de seus agentes para a prestação de serviços essenciais, na busca da promoção da eficiência, cuja implementação se dá por meio dos ditames do princípio da praticabilidade tributária.

Os primeiros passos para execução indireta dos serviços públicos foram firmados ainda sob a égide do ordenamento constitucional anterior, por meio do Decreto-Lei nº 200/67, e a técnica ganhou impulso em meados da década de 1990, com a instituição do Programa Nacional de Desestatização.

A Constituição Federal de 1988 não apenas admite, como também estimula a participação da iniciativa privada na prestação dos serviços públicos, apresentando um título inteiramente dedicado à ordem econômica e social, onde prescreve o campo de atuação dos setores público e privado.

Ocorre que, nos últimos tempos, tem-se observado uma tentativa de alargar o rol dos serviços públicos delegados à iniciativa privada, com o intuito de incluir aqueles que compõem o núcleo da função essencial do Estado.

Esta tentativa exagerada de esvaziar as funções do Estado, fundada exclusivamente na superficial análise da economicidade da ação, pode comprometer seriamente a prestação do serviço público, acarretando sérios prejuízos aos cidadãos.

Entre os serviços públicos que se busca delegar à iniciativa privada inserem-se as atividades inerentes à administração tributária, categoria expressamente reconhecida pelo nosso Texto Constitucional como função essencial do Estado.

O presente estudo destina-se à análise dos principais aspectos ligados ao fenômeno da terceirização da cobrança da dívida ativa, tais como origem, natureza jurídica, bem assim de sua compatibilidade com os princípios de ordem constitucional e legal que informam a execução desta atividade.

Buscou-se identificar as formas lícitas e ilícitas de terceirização dos serviços públicos, por meio da delimitação dos serviços que compõem o núcleo essencial das atividades do Estado, de forma a identificar os benefícios da utilização desta técnica de gestão para a Administração Pública.

Inicialmente traçou-se um panorama da terceirização enquanto fenômeno da administração em geral, em seguida um breve histórico da utilização do instituto no serviço público e, por fim, apresentou-se alguns comentários sobre a tentativa de aplicação da técnica na Administração Tributária.

Objetiva-se demonstrar, com este trabalho, que a delegação à iniciativa privada de uma das atividades estatais mais estratégicas para o alcance da missão constitucional de promover o bem estar da sociedade, como é a arrecadação tributária, poderá acarretar sérios prejuízos, não apenas de ordem financeira, mas também no tocante aos princípios que regem a Administração.

É bem verdade que o princípio da praticabilidade tributária, implícito no ordenamento pátrio, objetiva concretizar os fins perseguidos pela Constituição, com menor custo e maior eficiência, por meio da simplificação das leis, conferindo-lhes maior exequibilidade. Mas sua concretização deve harmonizar-se com os outros mandamentos constitucionais, de forma a equalizar todos os valores caros ao ordenamento, de modo a alcançar um perfeito equilíbrio entre a praticabilidade, que serve ao Estado, e as garantias individuais dos contribuintes.

Neste contexto, observa-se que a descentralização das atividades inerentes à administração tributária poderá ocasionar prejuízos aos cidadãos, tendo em vista que esta parcela de poder conferido ao estado interfere diretamente na esfera de direito individual de seus súditos, por limitar o direito fundamental à propriedade.

## **1. O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA**

### **1.1 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS**

Conceituar o vocábulo “princípio” é tarefa das mais árduas. Sua compreensão dependerá do contexto e ambiente onde a palavra é empregada. Mas, pode-se partir da premissa de que princípio encerra a ideia de começo, ponto de partida, fundamento de algo.

Para Roque Carrazza (2012, p. 45), o sentido de princípio compreende “[...] a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo”. Acrescenta o autor que, sob tal perspectiva, o princípio seria a pedra angular de qualquer sistema.

Já Celso Antônio Bandeira de Mello (1999, p. 807-808), que traçou célebre conceito amplamente adotado pela doutrina brasileira, apresenta a seguinte definição:

Princípio [...] é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. [...].

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho (2012, p.197), aponta que:

[...] os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. [...].

O fato é que, em tempos de proclamada crise no Direito, mostra-se cada vez mais importante o estudo de seus princípios diretores. Isso porque a valorização dos princípios e sua incorporação, implícita ou explícita, pelos textos constitucionais fazem parte do caminho de reaproximação traçado entre o Direito e a Ética.

Nesse contexto, Regina Helena Costa (2007, p. 79) aponta que:

Os princípios jurídicos são normas de maior hierarquia, autênticas sobrenormas que orientam a interpretação e a aplicação das demais, sinalizando seu alcance e sentido. Efetivamente, os princípios são normas, a cuja plasticidade devem se amoldar toda a interpretação e aplicação efetuadas no campo do Direito.

Por tal razão, segundo esta autora (2007, p. 78) “não é exagero afirmar que a violação de um princípio representa a transgressão do próprio sistema no qual ele se insere”.

A doutrina é unânime ao reconhecer a força normativa dos princípios, distinguindo-os das regras. Estas constituem comandos que estabelecem um objetivo a ser alcançado, ao passo que os princípios, por sua vez, não buscam concretizar determinado objetivo, mas sim atender a uma exigência de justiça ou equidade. Eles não impõem uma decisão particular, apenas apontam uma razão que servirá de norte para a tomada de decisão em um determinado sentido.

Outros critérios como o grau de abstração, o grau de determinabilidade na aplicação do caso concreto e a natureza normogénica também são apontados para distinguir os princípios e regras, não sendo objeto desse trabalho aprofundar suas notas diferenciais, razão pela qual nos deteremos nas diferenças quanto ao modo de sua aplicação.

O conflito entre regras produz uma antinomia jurídica, cuja superação deverá ser apontada pelo próprio ordenamento jurídico, afastando-se uma das regras na solução do caso concreto e mantendo-se a outra. Já quanto aos princípios, o caminho para solucionar a sua colisão parte da compatibilização, privilegiando-se um em detrimento de outro, mas ambos permanecerão com igual validade.

Feitas estas breves considerações acerca do significado e papel dos princípios, cumpre-nos apontar, sucintamente, as nuances do princípio da praticabilidade tributária.

## **1.2 O PRINCÍPIO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA**

A praticabilidade relaciona-se às condições que garantem a execução das leis. A implementação deste princípio consiste, na prática, em estabelecer esquemas abstratos generalizantes, que atuam como presunções ou ficções, desconsiderando as diferenças individuais, de forma a possibilitar a execução simplificada da lei, permitindo, assim, sua aplicação a vários fatos jurídicos similares.

Regina Helena Costa (2007, p. 89) remarca, ao lembrar o trabalho de Mizabel Derzi, que os estudos mais aprofundados sobre as técnicas relacionadas à praticabilidade foram empreendidos pelos juristas alemães, dentre os quais destaca Hans Wolfgang Arndt e Josef Isensee.

Para Hans Wolfgang Arndt (1983), citado por Regina Helena Costa (2007, p. 90), a praticabilidade no sistema tributário pode ser definida como um “conjunto de meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de fazer simples e viável a execução das leis”. No mesmo sentido, Josef Isensee (1976), também lembrado por Regina Helena Costa (2007, p. 90), afirma que “praticidade é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis”.

O princípio da praticabilidade, também conhecido como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, permeia todo o sistema jurídico e, apesar de não ser encontrado expressamente nas normas jurídicas, é erigido, por muitos, como “princípio implícito”, já que o Direito só atua no campo da possibilidade, do exequível, ou seja, só opera efeitos em um contexto de realidade. A praticabilidade apresenta-se, assim, como verdadeiro corolário da legalidade.

Mas há também aqueles que afirmem a natureza técnica da praticabilidade, como decorrente do princípio constitucional da eficiência e posto a sua disposição para permitir uma melhor execução das leis.

Preferimos ficar com a primeira corrente, acatando a praticabilidade como princípio autônomo, dada a sua importância para o sistema de Direito Positivo e, em especial, para o subsistema de Direito Tributário.

E essa opção se dá porque a praticabilidade, acolhida como princípio, obsta o arbítrio, a implementação de um “querer qualquer” por parte do Administrador (ainda que travestido de dever constitucional “implícito”), sob o pressuposto de que as leis são editadas

para serem aplicadas e impostas. Engloba todos os meios e técnicas utilizadas com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis, apresentando-se como um princípio geral, aplicável a todos os ramos do Direito, mas que encontra, no Direito Tributário, sua maior incidência.

Isso porque as relações jurídico-tributárias, cada vez mais volumosas e complexas, são permeadas por dificuldades, exigindo a adoção de mecanismos facilitadores, que garantam o exercício da atividade arrecadatória por parte do Estado.

A praticabilidade concretiza-se mediante recurso a uma série de técnicas, entre as quais destacam-se as abstrações generalizantes (presunções, ficções, indícios, normas de identificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, normas em branco, entre outras) e os expedientes que se ligam à privatização da gestão tributária, objeto de estudo do presente trabalho.

O que se convencionou chamar de “privatização da gestão tributária” comporta um rol de mecanismos destinados a conferir concretude à praticabilidade, por meio da imposição, cada vez maior, de obrigações ao contribuinte, transferindo a estes encargos que originalmente seriam de responsabilidade do Estado.

Recentemente, porém, a praticabilidade tem sido utilizada como fundamento para a delegação de atividades típicas de Estado, em princípio indelegáveis, como a cobrança da dívida ativa, em afronta a outros valores constitucionalmente consagrados, como a legalidade e a segurança jurídica, colocando em risco a própria eficiência da máquina fiscal.

É sobre esta questão que focaremos nossos estudos nos próximos capítulos.

## **2. EXECUÇÃO INDIRETA DO SERVIÇO PÚBLICO: O FENÔMENO DA TERCEIRIZAÇÃO**

### **2.1 CONCEITO DE TERCEIRIZAÇÃO**

Inicialmente, cumpre esclarecer que não se adotará no presente estudo o conceito de terceirização como gênero que compreende todas as formas de execução indireta dos serviços públicos. As figuras da concessão, permissão e autorização no seio da Administração Pública, bem assim a própria privatização não serão abordadas neste trabalho. O objeto de estudo aqui é a terceirização como forma de contratação, por determinado ente, de serviços de terceiros para o desempenho de atividades não finalísticas da empresa tomadora. Dito isto, impõe-se traçar algumas linhas acerca do tema.

Neste contexto, Maurício Godinho (2003, pág. 424) informa que “a expressão terceirização resulta de neologismo oriundo da palavra terceiro, compreendido como intermediário, interveniente”. Segundo o doutrinador, não se trata de terceiro, na acepção jurídica da palavra, como o estranho a certa relação jurídica entre duas ou mais partes, mas sim de conceito construído pela Administração de empresas, fora da cultura do Direito, visando a enfatizar a descentralização empresarial de atividades para outrem, um terceiro à empresa.

Na lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro (1997, p. 113), terceirização “é a contratação de terceiros pela Administração para, mediante ajustes de variados tipos (contratos, convênios, etc.), buscar a colaboração (parceria) do setor privado na execução de serviços que não constituam atividade-fim do ente político”. A autora apresenta um conceito amplo de terceirização, o qual engloba todas as formas de descentralização na prestação do serviço público, que não será abordado no presente estudo.

A relação estabelecida entre a empresa prestadora de serviços e os trabalhadores é, em princípio, uma relação de emprego, que interessa ao Direito do Trabalho. Já a relação que se estabelece entre os trabalhadores e a empresa tomadora é, também em princípio, uma simples relação de trabalho, alheia ao mundo jurídico.

Para tentar coibir a desvirtuação do uso desta técnica de gestão, o Tribunal Superior do Trabalho – TST, buscando normatizar a matéria, traçou um marco distintivo entre a terceirização lícita e a ilícita. Segundo aquela Colenda Corte, a terceirização lícita caracteriza-se pela contratação de trabalhos relacionadas à atividade-meio do tomador, desde que ausentes a pessoalidade e subordinação direta. Já a terceirização ilícita tem como característica a contratação para o trabalho prestado em atividade finalística da empresa, ou seja, os serviços especializados que são nucleares e essenciais à dinâmica empresarial.

A atividade terceirizada de forma ilícita acarreta a formação de vínculo empregatício diretamente com a tomadora de serviços e a responsabilidade subsidiária do tomador, embora o liame empregatício permaneça ligado ao prestador, responsável direto e primeiro pelas obrigações trabalhistas para com o obreiro. É o que se extrai do entendimento consagrado pelo Enunciado nº 331, da Súmula de Jurisprudência do Colendo Tribunal Superior do Trabalho, senão veja-se:

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei nº 6.019, de 03.01.1974).

II - A contratação irregular de trabalhador, mediante empresa interposta, não gera vínculo de emprego com os órgãos da administração pública direta, indireta ou fundacional (art. 37, II, da CF/1988).

III - Não forma vínculo de emprego com o tomador a contratação de serviços de vigilância (Lei nº 7.102, de 20.06.1983) e de conservação e limpeza, bem como a de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, desde que inexistente a pessoalidade e a subordinação direta.

IV - O inadimplemento das obrigações trabalhistas, por parte do empregador, implica a responsabilidade subsidiária do tomador dos serviços, quanto àquelas obrigações, inclusive quanto aos órgãos da administração direta, das autarquias, das fundações públicas, das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde que hajam participado da relação processual e constem também do título executivo judicial (art. 71 da Lei nº 8.666, de 21.06.1993).

Segundo entendimento majoritário, tanto na doutrina como na jurisprudência, são hipóteses lícitas de terceirização o trabalho temporário, de acordo com os ditames da Lei nº 6.019/74, a contratação de serviços de vigilância patrimonial, conforme a lei nº 7.102/83, bem como os serviços de conservação e limpeza, que passaram a ser admitidos em consonância à construção jurisprudencial do TST.

A doutrina e a jurisprudência também admitem, além das hipóteses expressas acima, a terceirização de serviços especializados ligados à atividade-meio do tomador, fundada na leitura do item III, do Enunciado nº 331 do TST. A definição de “atividade-meio” é tarefa árdua, suscitando polêmica na doutrina e na jurisprudência por ter ampla e variada compreensão.

Mas é consenso entre os doutrinadores que a expressão “atividade-meio” refere-se aos serviços de apoio, acessórios à atividade da empresa, ou seja, aqueles não relacionados diretamente à sua “atividade-fim” empresarial, que são aquelas que se ajustam ao núcleo da atividade empresarial da empresa tomadora de serviços.

Ademais, para que a terceirização seja considerada lícita não pode ocorrer subordinação entre o trabalhador e a empresa tomadora de serviços, bem assim, não podem existir outros elementos típicos da relação de emprego, como a hierarquia, controle de horário etc.

A técnica encontra-se definitivamente incorporada ao âmbito empresarial brasileiro, sendo bastante utilizada para tornar as empresas nacionais mais competitivas, com possibilidade de enfrentar a concorrência externa. A globalização da economia mundial exige das empresas o máximo de eficiência e a terceirização contribui para torná-las mais ágeis e versáteis.

Trata-se de fenômeno atual e irreversível no mercado de trabalho nacional e sua utilização pela Administração Pública, mesmo não havendo uma legislação específica para o tema, vem sendo incentivada desde o tempo do Decreto-Lei 200/67.

## **2.2 A TERCEIRIZAÇÃO DOS SERVIÇOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA**

De acordo com o explicitado até o momento, demonstra-se que a terceirização surgiu, praticamente, buscando reduzir custos e aumentar a produtividade, além de reduzir o tamanho das empresas no que diz respeito à administração de recursos humanos. Enfim, a busca em melhorar a excelência organizacional foi um dos fatores marcantes para o surgimento e disseminação da terceirização nos diversos países. Com a globalização da economia e os mercados cada vez mais competitivos, as empresas foram obrigadas a questionar suas formas de administrar.

A Administração Pública seguiu os mesmos passos. Dispondo de poucos recursos e tentando acompanhar as novas tecnologias, a Administração viu-se impotente e ao mesmo tempo constatou a necessidade de evitar o dispêndio financeiro, material e humano, necessário para gerir um número elevado de servidores no exercício de atividades-meio, causando entraves cada vez maiores no andamento dos serviços e sobrecarregando a folha de pagamento. Assim, a necessidade de centrar-se em suas atividades finalísticas abriu espaço para a implantação da terceirização de alguns serviços.

No setor público, os serviços que podem ser terceirizados, como já dito, encontram-se adstritos às atividades-meio. A extensão aos demais serviços pode significar porta aberta para todo tipo de fraude e corrupção, e até mesmo em privatização do lucro e socialização dos prejuízos.

Questão que merece atenção no âmbito da Administração Pública refere-se às desvantagens quanto à perda da identidade cultural e o aproveitamento dos funcionários já treinados.

Por não ter vínculo com o ente público tomador, o empregado terceirizado pode deixá-lo a qualquer momento, comprometendo a continuidade do serviço. Não é demais lembrar que o serviço público é norteado pelo princípio da continuidade, ou seja, os serviços públicos não devem sofrer interrupção, sua prestação deve ser contínua para evitar prejuízos às atividades dos particulares. Lembra José dos Santos Carvalho Filho (2007, p. 288) que “a continuidade deve estimular o Estado ao aperfeiçoamento e à extensão do serviço, recorrendo, quando necessário, às modernas tecnologias, adequadas à adaptação da atividade às novas exigências sociais”.

Nota-se que a terceirização de atividades que exijam elevado grau de especialização, pode acarretar sérios prejuízos à Administração e comprometer a prestação do serviço

público. Isso porque nem sempre a medida mais econômica será a mais eficiente, pois o baixo custo para contratação de mão-de-obra pode ocasionar diversos prejuízos ao erário, contrariando o princípio da eficiência, além de comprometer a continuidade na prestação dos serviços.

As empresas privadas, justamente por perseguirem o lucro, investem em treinamento para o seu pessoal efetivo, que executam as atividades finalísticas. Ao contratarem as empresas prestadoras de serviço, exigem que os trabalhadores já venham com treinamento específico à custa da empresa terceirizante. Nos serviços públicos ocorre o inverso. Na maioria das vezes, os empregados das empresas terceirizadas são treinados pela Administração contratante, mas com o decurso de determinado tempo, a empresa prestadora do serviço troca este funcionário por outro, leigo para o serviço. A seguir, a empresa terceirizante vende o serviço do profissional capacitado para outro local, por um valor bem acima do que anteriormente fora vendido ao ente público que o treinou.

Assim, o ente público perde duas vezes. Primeiramente perde tempo e recursos no treinamento profissional do empregado contratado e a seguir, perde o próprio profissional, que com ele não tem qualquer vínculo. Em seguida terá que dispender mais tempo e dinheiro para treinar outro profissional. Por fim, a empresa prestadora é quem tirará o melhor proveito da situação, ficando a Administração em desvantagem. Esses riscos que a Administração Pública corre são tão mais acentuados quanto maior o grau de especialização da atividade terceirizada.

Importante registrar que, embora a contratação de serviços pela administração pública já fosse praticada há mais tempo, a orientação normativa favorável à transferência da execução de tarefas auxiliares para a iniciativa privada, no âmbito federal, surgiu a partir da vigência do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, o qual “dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências”.

A matéria foi regulamentada pelo Poder Executivo, por meio do Decreto nº 2.271, de 7 de julho de 1997. O art. 1º do referido Decreto admite a execução indireta de atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares, ao passo que seu parágrafo primeiro contém enumeração de atividades a serem preferencialmente executadas mediante contratação. Já o seu parágrafo segundo exclui a execução indireta para as atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade, por pertinência, transcreve-se:

Art . 1º No âmbito da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional poderão ser objeto de execução indireta as atividades materiais acessórias, instrumentais ou complementares aos assuntos que constituem área de competência legal do órgão ou entidade.

§ 1º As atividades de conservação, limpeza, segurança, vigilância, transportes, informática, copeiragem, recepção, reprografia, telecomunicações e manutenção de prédios, equipamentos e instalações serão, de preferência, objeto de execução indireta.

§ 2º Não poderão ser objeto de execução indireta as atividades inerentes às categorias funcionais abrangidas pelo plano de cargos do órgão ou entidade, salvo expressa disposição legal em contrário ou quando se tratar de cargo extinto, total ou parcialmente, no âmbito do quadro geral de pessoal.

O Decreto nº 2.271/97 vincula apenas os órgãos federais, mas a Lei nº 8.666/93, que “regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências”, aplicável também aos Estados, Distrito Federal e Municípios por conter normas gerais sobre licitações e contratos, também impõe limites à terceirização dos serviços públicos. O seu art. 6º, inciso II, traz lista dos serviços cuja execução a administração pública deve preferencialmente transferir a terceiros, mediante contrato, senão vejamos:

Art. 6º Para os fins desta Lei, considera-se:

I - Obra - toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta;

II - Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais.

Esta lista de serviços tem caráter exemplificativo, mas a própria lei, em seu art. 13, trouxe uma interpretação autêntica acerca do conceito de trabalhos técnico-profissionais, os quais enumera de forma exaustiva, veja-se:

Art. 13. Para os fins desta Lei, consideram-se serviços técnicos profissionais especializados os trabalhos relativos a:

I - estudos técnicos, planejamentos e projetos básicos ou executivos;

II - pareceres, perícias e avaliações em geral;

III - assessorias ou consultorias técnicas e auditorias financeiras;

III - assessorias ou consultorias técnicas e auditorias financeiras ou tributárias; (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

IV - fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras ou serviços;

V - patrocínio ou defesa de causas judiciais ou administrativas;

VI - treinamento e aperfeiçoamento de pessoal;

VII - restauração de obras de arte e bens de valor histórico.

VIII - (Vetado). (Incluído pela Lei nº 8.883, de 1994)

§ 1º Ressalvados os casos de inexigibilidade de licitação, os contratos para a prestação de serviços técnicos profissionais especializados deverão, preferencialmente, ser celebrados mediante a realização de concurso, com estipulação prévia de prêmio ou remuneração.

§ 2º Aos serviços técnicos previstos neste artigo aplica-se, no que couber, o disposto no art. 111 desta Lei.

§ 3º A empresa de prestação de serviços técnicos especializados que apresente relação de integrantes de seu corpo técnico em procedimento licitatório ou como elemento de justificação de dispensa ou inexigibilidade de licitação, ficará obrigada

a garantir que os referidos integrantes realizem pessoal e diretamente os serviços objeto do contrato.

Observe-se que todos os dispositivos legais que tratam do fenômeno da terceirização no serviço público deixam claro que apenas aquelas atividades tidas como não finalísticas podem ser objeto de execução indireta. As atividades que compõem o núcleo essencial da dinâmica estatal devem ser executadas diretamente, por meio de agentes investidos na função pública.

Assim, é possível concluir que a terceirização de serviços pela administração, é viável e lícita quando diz respeito às atividades-meio dos entes públicos, não sendo cabível quando destinar-se ao exercício de atribuições próprias dos servidores de cargos efetivos integrantes dos quadros do respectivo ente contratante, ou para o exercício de funções relativas ao poder de polícia administrativa ou prática de atos administrativos, sob pena de comprometer a execução destas funções essenciais, contrariando os próprios objetivos do Estado.

### **3. COBRANÇA DA DÍVIDA PÚBLICA: ATIVIDADE ESTATAL INDELEGÁVEL**

#### **3.1 SERVIÇOS TÍPICOS DE ESTADO**

Importa aqui delimitar as formas de atuação do Estado e quais os serviços que compõem seu campo exclusivo de exercício, ou seja, definir os limites em que se colocam as funções e os serviços típicos e inerentes ao Estado, a serem exercidos de forma direta e privativa e aqueles outros que, ainda que de interesse geral ou público, admitem sua prestação por particulares, em regime de colaboração.

Considerando os ensinamentos da doutrina clássica, é possível afirmar, de forma sucinta, que os serviços públicos são o conjunto de atividades e obras pelas quais o Estado atende aos interesses gerais, satisfazendo às necessidades coletivas.

César Miola<sup>1</sup> apresenta esclarecedor pensamento de Diogo de Figueiredo Moreira Neto, acerca da conceituação de serviço público. Diante da relevância, transcreve-se:

Os doutrinadores costumam adotar mecanismos para classificar os serviços públicos e a sua prestação aos destinatários finais. O Prof. Diogo de Figueiredo Moreira NETO (1992b, p. 317/318) constrói seu pensamento a respeito do tema asseverando que “certos serviços, de tão importantes, se constituem num imperativo para a própria sobrevivência do Estado, tais como os de defesa nacional, o policial, o sanitário, o fiscal e o diplomático: atendem a necessidades essenciais

---

<sup>1</sup> MIOLA, César. A terceirização no serviço público. Artigos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/artigos>. Acesso em: 20.02.2010.

da coletividade, não lhe restando outra alternativa que executá-los ele próprio; são os serviços essenciais ou serviços públicos no sentido estrito.” Já os demais, conclui o mestre, que “sem serem considerados por lei essenciais, atendem às necessidades secundárias da sociedade define-os também o Estado, tendo, todavia, a faculdade de transferir a terceiros a execução, sob as condições que houver por bem impor - são os serviços secundários ou serviços de utilidade pública.

Importante também citar o pensamento de José dos Santos Carvalho Filho (2007, p. 281), o qual conceitua serviço público, de forma simples e objetiva, como “toda atividade prestada pelo Estado ou por seus delegados, basicamente sob regime de direito público, com vistas à satisfação de necessidades essenciais e secundárias da coletividade”.

No atual contexto sócio-político e jurídico em que se desenvolve a atuação estatal, a noção de serviço público não mais exige uma prestação direta de todos os serviços públicos, como em outras épocas se fez necessário, mas apenas daqueles inseridos no núcleo essencial de organização do Estado. Entretanto, não significa que esta atividade indireta não seja serviço público, pois, embora prestada sob um regime especial, continua a ser titularizada pela Administração que a traspassa para os particulares por meio do regime de parceria.

Buscando socorro no pensamento abalizado de Maria Sylvia Zanella di Pietro (1997, p. 9-10), observa-se que

o que muda é principalmente a ideologia, é a forma de conceber o Estado e a Administração Pública.

Não se quer mais o Estado prestador de serviços; quer-se o Estado que estimula, que ajuda, que subsidia a iniciativa privada; quer-se a democratização da Administração Pública pela participação dos cidadãos nos órgãos de deliberação e consulta e pela colaboração entre público e privado na realização das atividades administrativas do Estado; quer-se a diminuição do tamanho do Estado para que a atuação do particular ganhe espaço; quer-se a flexibilização dos rígidos modos de atuação da Administração Pública, para permitir maior eficiência; quer-se a parceria entre o público e o privado para substituir-se a Administração Pública dos atos unilaterais, a Administração Pública autoritária, verticalizada, hierarquizada.

Visando a atender a estes reclamos, o Estado tem demonstrado grande preocupação em adaptar-se à realidade, ao tentar instituir formas eficientes de gerenciamento da atividade pública.

Não é demais repisar que as funções desempenhadas pelo Estado moderno podem ser classificadas em três grandes grupos: funções de Estado stricto sensu, funções econômicas e funções sociais. A doutrina é unânime ao afirmar que as funções stricto sensu são intransferíveis, logo, exclusivas e permanentes do Estado. Já as funções econômicas são parcialmente intransferíveis. Ao passo que as funções sociais são exercidas tanto pelo Estado, quanto pelo setor privado.

Neste contexto, a terceirização destina-se apenas à execução concreta de determinadas tarefas, não exclusivas ou próprias das carreiras de Estado. Atividades

relacionadas ao exercício do controle interno, fiscalização, arrecadação tributária e planejamento não podem ser transferidas a quem quer que seja, mesmo porque estas atividades diferem do mero aspecto da gestão administrativa. A parceria entre o setor público e o privado desponta como solução para a impossibilidade, enfrentada pelo Estado, de saciar todos os anseios da sociedade, mas não pode ser adotada de forma desmedida, sob pena de prejudicar a própria atividade estatal.

Aqui, cabe a distinção entre os serviços públicos delegáveis e serviços públicos indelegáveis. Os primeiros envolvem o exercício de prerrogativas tão próprias do Poder Público, de modo que a sua prestação por particulares poderia comprometer a própria soberania e a supremacia do Estado. Constituem verdadeiros atributos de outro Poder do Estado, como é o caso da justiça e da administração fiscal. Já os serviços delegáveis configuram atividades não essenciais ou secundárias, aquelas que, não obstante o interesse coletivo, não reúnem a condição de serem de satisfação absolutamente necessária por parte do poder público, como, por exemplo, os serviços de transporte coletivo, energia elétrica, sistema de telefonia, entre outros.

As primeiras atividades compõem o rol de serviços que exigem execução direta, ao passo que as segundas comportam execução por parte do Estado ou por particulares colaboradores.

Os serviços públicos indelegáveis somente poderão ser prestados por agentes que compõem as denominadas carreiras típicas, que são aquelas carreiras públicas imprescindíveis ao funcionamento do Estado e para as quais não há um paralelo na iniciativa privada. Para desenvolver suas atividades, os agentes que integram as carreiras típicas de estado recebem da lei prerrogativas não extensíveis aos demais cidadãos. Estas carreiras devem, inclusive, adotar o regime estatutário, com vistas a dar aos seus membros garantias no exercício de seus cargos contra influências políticas, sendo vedada a adoção de regime jurídico diferenciado para servidores de uma mesma carreira ou categoria.

### **3.2 NATUREZA ESSENCIAL DO SERVIÇO PÚBLICO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA**

No que pertine à administração tributária, a Emenda Constitucional nº 42 consagrou que as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios são atividades essenciais ao funcionamento do Estado e devem ser exercidas por servidores de carreiras específicas, no caso, auditores fiscais das Receitas Federal, Estaduais e Municipais, conforme reza o inciso XXII, do artigo 37 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

[...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao 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.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 131, consagrou também, como essencial a administração da justiça, a Advocacia-Geral da União, órgão jurídico composto por Advogados Públicos e Procuradores, encarregados de representar a União, judicial e extrajudicialmente. Por relevância, transcreve-se:

Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

Na mesma toada, o Código de Processo Civil, em seu art. 12, inciso I, estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Territórios, serão representados em juízo, ativa e passivamente, por seus procuradores, em perfeita sintonia com os mandamentos constitucionais.

Assim, tem-se que as pessoas jurídicas de direito público, no caso as entidades da denominada administração direta, ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, são representadas judicialmente por seus procuradores, que são advogados concursados e que não necessitam de mandato especial para essa representação, bastando a comprovação de sua investidura no cargo.

Resta claro, pois, que todas essas atividades, por serem tipicamente estatais, nos termos da Constituição Federal, somente podem ser exercidas por servidores públicos, ocupantes de cargo efetivo, aprovados em concurso público de provas ou de provas e títulos. Como consequência, tais atividades não podem ser transferidas à iniciativa privada, mediante terceirização ou qualquer outro tipo de parceria.

Ora, se a própria constituição entende por relevante o desenvolvimento das funções inerentes à cobrança e fiscalização do crédito tributário, a ponto de definir minuciosamente as competências e até mesmo alguns procedimentos inerentes à sua satisfação, conferindo garantias e privilégios aos agentes públicos responsáveis por sua administração, não é possível conceber que tais funções possam ser exercidas por agentes integrantes da iniciativa

privada, desprovidos de quaisquer prerrogativas e, portanto, extremamente suscetíveis a interferências externas.

Além disso, a experiência tem demonstrado que a inexistência de vínculo funcional, no caso de terceirização de atividades tipicamente estatais, entre o executante da função e o ente público deixa o Estado indefeso, diante dos atos praticados pelos terceirizados, em razão da falta de controle sobre a legalidade dos atos praticados pelos particulares.

Por fim, registre-se que a terceirização dessas atividades, levará a um possível conflito de interesse, já que a terceirização envolve a contratação de entidades (pessoas físicas ou jurídicas), que podem vir a litigar contra o próprio Estado, acarretando situações conflituosas, prejudiciais ao interesse público.

#### **4. CONSIDERAÇÕES ACERCA DA VIABILIDADE DA EXECUÇÃO INDIRETA DO SERVIÇO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA**

##### **4.1 EXECUÇÃO INDIRETA DA COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA: LIMITES E CONSEQÜÊNCIAS**

A dívida ativa compreende o crédito da Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal, regularmente inscrito, de acordo com os princípios legais, no órgão responsável e pela autoridade competente, no caso os advogados públicos ou procuradores. É o que se extrai da leitura do art. 2º, da Lei nº 6.830/80:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Também a Lei nº 4.320/64, prevê em seu artigo 39, caput e §1º, que:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

[...]

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

Do exposto, extrai-se que o crédito deverá ser inscrito em dívida ativa depois de definitivamente constituído e após esgotado o prazo final para o pagamento, fixado pela lei, ou após uma decisão definitiva, em um processo administrativo regular. A inscrição não é ato de constituição do crédito tributário, ao contrário, pressupõe que este se encontre regular e definitivamente constituído e, ainda, que se tenha esgotado o prazo para seu pagamento.

O crédito inscrito goza de presunção relativa de certeza e liquidez, e a Certidão da Dívida Ativa devidamente extraída servirá de fundamento para o início de um processo de execução fiscal contra o devedor, momento em que se iniciará a fase judicial de cobrança da dívida ativa.

A inscrição em dívida ativa configura-se em um dos mais importantes atos administrativos que buscam a satisfação do crédito tributário, pois representa o primeiro momento em que a administração pública, através de seus órgãos jurídicos especializados, realiza o controle de legalidade sobre a constituição do seu crédito. É, portanto, a última etapa dos procedimentos administrativos necessários à sua cobrança.

De acordo com o exposto até aqui, pode-se concluir pela existência de uma fase de cobrança administrativa (extrajudicial) e uma fase de cobrança judicial da dívida ativa tributária e não tributária. Questionar sobre a possibilidade de terceirização da cobrança da dívida ativa significa, portanto, indagar se ambas as atividades (cobrança extrajudicial e cobrança judicial ou execução) podem ser transferidas a pessoas estranhas aos quadros do Estado.

Importante registrar que não é de hoje a intenção de se terceirizar a cobrança da dívida ativa da União. Conforme observa, ainda, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 677):

Em 17 de abril de 1990 foi editada a medida provisória n. 178 que autorizou o Poder Executivo a ceder, a título oneroso e mediante licitação, créditos inscritos como Dívida Ativa da União. Esgotado o prazo do parágrafo único do artigo 62 da Constituição Federal, não foi convertida em lei, perdendo eficácia.

Mais recentemente, a Resolução nº 33/2006, do Senado Federal permitiu a cessão da dívida ativa dos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituições financeiras. Registre-se que, relativamente a essa resolução, tramita no Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3786, de relatoria do Ministro Carlos Ayres Britto, movida pela Associação Nacional dos Procuradores de Estado, mas ainda pendente de julgamento<sup>2</sup>.

Analisando o art. 7º, do CTN<sup>3</sup>, pode-se afirmar que a interpretação do texto ali presente, isoladamente considerado, afastaria qualquer possibilidade de delegação de capacidade tributária ativa a particulares, pois estaria vedada a delegação de arrecadação e

<sup>2</sup> <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2405792>, acesso em 12.06.2013.

<sup>3</sup> 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.

§ 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.

fiscalização a pessoa jurídica de direito privado, para quem estaria franqueado apenas o mero cometimento da função de recolhimento.

Ocorre que vozes contrárias a este entendimento afirmam a inconstitucionalidade da norma extraída do art. 7º, do CTN, ao argumento da discriminação desarrazoada feita em favor de pessoas jurídicas de direito público frente ao princípio isonômico insculpido na Carga Magna.

Ademais, afirmam os defensores da tese contrária que a redação do art. 149<sup>4</sup> da Constituição Federal, ao consagrar a parafiscalidade, autorizou a cobrança de tributos por parte dos particulares.

Referido argumento não merece prosperar. A parafiscalidade é instituto assentado na delegação de capacidade tributária ativa para que pessoa jurídica, de direito público ou privado, arrecade e fiscalize tributos cujo produto deva ser por ela administrado, em razão do fim público a que se presta. Quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade. Aqui, a pessoa de direito público ou privado que será destinatária do produto final da arrecadação tributária recebe competência para cobrar a fiscalizar os tributos que lhes são destinados.

Entrementes, é nítida a diferença entre o instituto da terceirização e a técnica de arrecadação por parafiscalidade. Mediante a terceirização da cobrança da dívida, a entidade, seja pública ou privada, estará apenas exercendo uma função de cobrança delegada pelo Estado, sem a obrigatoriedade de prestação de qualquer serviço social, sendo obrigatória a devolução do produto da arrecadação ao ente político delegante. Já na parafiscalidade, o produto da arrecadação será revertido para a própria delegatária, a quem incumbe sua administração.

No tocante ao argumento de ofensa ao princípio da isonomia, tem-se que este não é o enfoque sob o qual deve ser tratado o tema. A possibilidade de terceirização da cobrança da dívida não passa apenas pela simples análise da ocorrência ou não de quebra de isonomia entre pessoas jurídicas de direito público e pessoas jurídicas de direito privado. O que deve ser investigado é se o Estado pode ou não abdicar de suas prerrogativas de direito público para delegar a execução de serviço público essencial.

---

<sup>4</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

No caso, não está presente a quebra da isonomia, mas sim típico caso de incidência do princípio da igualdade material, dispensando-se desigual tratamento a entes que se encontram em desigualdade.

Os setores público e privado exercem importante papel na sociedade moderna, cada um com sua função essencial, devendo-se respeitar os seus limites de atuação, especialmente quando está em jogo a tutela de um direito fundamental do cidadão, como é o caso direito à propriedade, frontalmente afetado pelo poder de tributar.

#### **4.2 INCONSTITUCIONALIDADE DA EXECUÇÃO INDIRETA DAS ATIVIDADES DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA**

Como já delineado nas primeiras linhas deste estudo, é sabido que desde meados da década de 1990 o Brasil vem adotando medidas que buscam o enxugamento da máquina estatal, incentivando um programa de privatizações no setor público, sobretudo naquelas funções passíveis de serem exercidas pela iniciativa privada, tais como nos serviços públicos de telefonia, energia elétrica, petróleo, gás, conservação de estradas, entre outros. O fenômeno tem como principal bandeira a necessidade de redução dos custos estatais.

Ultimamente, entretanto, verifica-se uma tentativa de transferir para o setor privado também aquelas atividades fins do Estado, consideradas tipicamente estatais, como é o caso da arrecadação tributária. No caso da dívida ativa de natureza tributária e não tributária, sua execução e cobrança, bem assim as competências de representação judicial e consultoria, estão reservadas a órgãos integrantes da administração pública dos entes da federação, os quais compõem as carreiras típicas de estado.

Ocorre que, além das vedações legais e das ofensas aos diversos princípios que regem as atividades da Administração, já exaustivamente apontados, a atribuição do desempenho das atividades de cobrança e fiscalização da dívida ativa a particulares esbarra também em impeditivos de ordem constitucional.

No tocante ao processo tributário, a própria Carta Magna traça nitidamente os contornos a serem observados para legitimar a exação. Neste sentido, estabelece o órgão competente para efetuar a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados e do Distrito Federal, bem assim para efetivar sua representação judicial e extrajudicial, de forma a vincular formalmente a atuação do Estado neste campo.

Em seu capítulo IV, ao tratar das funções essenciais à justiça, a nossa Lei Maior atribui à Advocacia-Geral da União, diretamente ou através de órgão vinculado, a função de

representar a União judicial ou extrajudicialmente, estabelecendo regra específica para a execução da dívida ativa de natureza tributária, conforme preceitua seu art. 131 e § 3º, *verbis*:

Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

[...]

§ 3º - Na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto em lei.

O texto é claro ao atribuir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a execução da dívida ativa de natureza tributária e a representação da União nas causas que versem sobre matéria tributária, nos termos da lei.

Por sua vez, o art. 132, da CF, traduz a regra de competência para a representação judicial e para a prestação de consultoria jurídica dos Estados e do Distrito Federal:

Art. 132. Os Procuradores dos Estados e do Distrito Federal, organizados em carreira, na qual o ingresso dependerá de concurso público de provas e títulos, com a participação da Ordem dos Advogados do Brasil em todas as suas fases, exercerão a representação judicial e a consultoria jurídica das respectivas unidades federadas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

Parágrafo único. Aos procuradores referidos neste artigo é assegurada estabilidade após três anos de efetivo exercício, mediante avaliação de desempenho perante os órgãos próprios, após relatório circunstanciado das corregedorias.

Da leitura, ainda que superficial, dos dispositivos colacionados é possível extrair que a cobrança da dívida ativa e a representação judicial dos entes federados foi reconhecida pela Constituição Federal como um serviço público essencial, cujo procedimento foi elevado à categoria de norma constitucional, de forma que sua execução não pode ser atribuída ao particular.

Foi este o entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal – STF<sup>5</sup>, ao interpretar o art. 132 da CF, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 881/ES, veja-se:

O desempenho das atividades de assessoramento jurídico no âmbito do Poder Executivo estadual traduz prerrogativa de índole constitucional outorgada aos Procuradores do Estado pela Carta Federal. A Constituição da República, em seu art. 132, operou uma inderrogável imputação de específica e exclusiva atividade funcional aos membros integrantes da Advocacia Pública do Estado, cujo processo de investidura no cargo que exercem depende, sempre, de prévia aprovação em concurso público de provas e títulos.

As considerações formuladas pela Suprema Corte estendem-se aos municípios, pois, em atenção à regra da simetria, tais entes federados não podem delegar a correspondente

---

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Matéria Constitucional. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 881 MC/ES. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília/DF, 25 de abril de 1991.

competência a órgãos não pertencentes às suas estruturas administrativas, sob pena de violação ao modelo previsto pelo poder constituinte originário.

Observe-se que ao estabelecer regras instrumentais para regulamentar a cobrança de tributos, o constituinte originário optou por vincular formalmente o processo de arrecadação em face do contribuinte. Neste contexto, é possível afirmar que a competência para atuar em matéria tributária constitui regra procedimental formalmente imposta pela Constituição e sua inobservância traduz sérias ofensas ao princípio do devido processo legal, garantia posta à disposição do contribuinte.

Dessarte, nos exatos termos do art. 3º, do CTN, temos que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Atividade plenamente vinculada é aquela em que não é atribuída ao administrador qualquer margem de conveniência ou oportunidade. Ao versar sobre o tema, Celso Antonio Bandeira de Mello (1999, p. 750) ensina, com maestria, que:

a lei, todavia, em certos casos, regula dada situação em termos tais que não resta ao administrador margem alguma de liberdade, posto que a norma a ser implementada perfigura antecipadamente com rigor e objetividade absolutos os pressupostos requeridos para a prática do ato e o conteúdo que este obrigatoriamente deverá ter uma vez ocorrida a hipótese legalmente prevista.

Assim, é certo afirmar que toda a atividade estatal, desde a instituição do tributo até sua fiscalização, cobrança e aplicação do produto de sua arrecadação há de ser regida exclusivamente pelas normas jurídicas de direito público, não havendo margem para atuações discricionárias.

Portanto, o ato de cobrança do tributo não admite, por parte do agente público responsável pela cobrança, juízo de conveniência ou oportunidade. A atuação do agente público deve estar plenamente pautada nos ditames legais, sob pena de invalidação da atividade tributária, por ofensa ao princípio da legalidade.

Cumprе ressaltar que as limitações impostas ao Estado no tocante ao seu poder de tributar não estão adstritas apenas à instituição das exações, ao contrário, estendem-se aos instrumentos utilizados pelo Estado para garantir sua arrecadação. Pois, de nada adiantaria dotar os cidadãos de garantias em face do Estado no momento da instituição dos tributos se a este fossem conferidos poderes ilimitados para efetivar sua cobrança.

Por tudo, mostra-se inconstitucional qualquer norma que vise a retirar do órgão institucional permanente do ente federado a tarefa de promover, com exclusividade, a

cobrança da dívida ativa, entregando a execução desse serviço público a entidades diversas daquelas previstas na Constituição de 1988.

## **5. CONCLUSÃO**

A praticabilidade é uma exigência do mundo pós-moderno, onde as relações de “massa” apresentam-se como uma realidade irreversível, o que, aliado às complexidades cada vez maiores, exige a utilização de mecanismos que simplifiquem e garantam a efetiva execução das leis tributárias. Mas a implementação deste princípio deve observar as garantias constitucionais do contribuinte e os demais princípios constitucionais.

A experiência demonstrou que a terceirização das atividades que não compõem o núcleo essencial das atividades do Estado, além de possibilitar o enxugamento da máquina estatal, permite o aperfeiçoamento da prestação de suas atividades essenciais, assim como ocorreu no âmbito da iniciativa privada.

Mas a tentativa de alargar o rol de serviços públicos destinados à execução indireta, incluindo-se aqueles que compõem o núcleo da função essencial do Estado, como é o caso da administração tributária, pode significar porta aberta para todo tipo de fraude e corrupção.

Além disso, a descentralização das atividades relativas à administração tributária poderá ocasionar sérios prejuízos aos cidadãos, tendo em vista que esta parcela de poder conferido ao estado interfere diretamente na esfera de direito individual de seus súditos, por limitar o direito fundamental à propriedade.

A eficiência do Estado pode ser resumida como a busca da realização de seus fins últimos ao menor custo possível, mas este custo não pode ser medido apenas pelo critério da economicidade, antes de tudo é preciso garantir o respeito ao leque de princípios que regem a Administração.

Nem sempre a medida mais econômica será a mais eficiente, pois o baixo custo para contratação de mão-de-obra pode ocasionar diversos prejuízos ao erário, contrariando o princípio da eficiência, além de comprometer a continuidade na prestação dos serviços.

O Estado é autorizado a fazer uso da praticabilidade para tornar mais cômoda e economicamente viável a execução das leis tributárias, mas não pode utilizá-la em detrimento de outros valores e princípios caros ao ordenamento jurídico, como a legalidade e a segurança jurídica.

## **REFERÊNCIAS**

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 17. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 2. ed. São Paulo: LTr, 2003.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parceiras na administração pública. Concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELLO, Celso Antonio Bandeira. *Curso de direito administrativo*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MIOLA, César. *A terceirização no serviço público*. Artigos do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. Disponível em: <http://www.tce.rs.gov.br/artigos>. Acesso em: 20/02/2010.