

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE FORMIGA - UNIFOR/MG
CURSO SUPERIOR DE DIREITO
ADRIELLE MAIARA ALVES DE OLIVEIRA

**ANÁLISE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO EM BENS MÓVEIS COMO FORMA DE
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A OBSERVÂNCIA AO
PROCEDIMENTO LICITATÓRIO**

FORMIGA - MG
2018

ADRIELLE MAIARA ALVES DE OLIVEIRA

ANÁLISE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO EM BENS MÓVEIS COMO FORMA DE
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A OBSERVÂNCIA AO PROCEDIMENTO
LICITATÓRIO

Trabalho de conclusão de curso apresentado
ao curso de Direito do UNIFOR-MG, como
requisito parcial para obtenção do título de
bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Lucas Chaves
Mascarenhas

FORMIGA - MG

2018

Adrielle Maiara Alves de Oliveira

ANÁLISE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO EM BENS MÓVEIS COMO FORMA DE
EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A OBSERVÂNCIA AO PROCEDIMENTO
LICITATÓRIO

Trabalho de conclusão de curso apresentado
ao curso de Direito do UNIFOR-MG, como
requisito parcial para obtenção do título de
bacharel em Direito.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Lucas Chaves Mascarenhas
Orientador

UNIFOR/MG

UNIFOR/MG

Formiga, _ junho de 2018.

AGRADECIMENTOS

A Deus pelo dom da vida, por estar sempre me guiando, protegendo e iluminando.

Aos meus pais, Elvécio e Maria pela dedicação e amor incondicional.

Ao meu marido Augusto por me acompanhar nesta trajetória com todo apoio e carinho.

Às minhas irmãs, Rosana e Rosielle pelo companheirismo, amizade e incentivo.

Aos meus sobrinhos Pablo e Bernardo pelos momentos de alegria.

Aos meus queridos amigos pela força e compreensão.

Ao meu professor e orientador Luchas Chaves Mascarenhas, por seus ensinamentos, paciência e por me conceder o presente tema que tornou possível a realização deste trabalho, minha imensa gratidão.

Ao UNIFOR/MG pela oportunidade e aos professores que se dedicaram a ensinar todo o seu conhecimento.

Obrigada a todos por compartilharem comigo este momento tão especial!

RESUMO

A dação em pagamento é uma modalidade trazida pelo Código Civil e instituída também ao Código Tributário no inciso XI do artigo 156 e apenas possui regulamentação no que se refere aos bens imóveis, não trazendo qualquer menção normativa em relação a possibilidade da dação em bens móveis, como forma extintiva do crédito tributário. A proposta deste trabalho é, utilizando o método de pesquisa bibliográfica, fazer uma análise acerca das perspectivas da dação em pagamento em bens móveis, como uma nova modalidade de extinção de crédito, bem como a discussão sobre sua afronta ao processo licitatório e seus princípios intrínsecos que norteiam o direito administrativo, visando seu emprego e satisfação tanto para a Fazenda Pública, quanto para o bem comum.

Palavras-chave: Bens móveis. Crédito tributário. Dação em pagamento. Extinção. Licitação.

ABSTRACT

The payment is a modality brought by the Civil Code and also established to the Tax Code in item XI of article 156 and only has regulations regarding real estate, not bringing any normative mention regarding the possibility of tax on movable property, as an extinctive form of the tax credit. The purpose of this paper is to analyze the prospects of payment in movable property, as a new modality of credit extinction, as well as the discussion about its affront to the bidding process and its intrinsic principles which guide the administrative law, aiming at their employment and satisfaction both for the Public Treasury and for the common good.

Keywords: Moving goods. Tax credit. Dation in payment. Extinction. Bidding.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	10
2.1	Pagamento	12
2.2	Compensação	14
2.3	Transação	16
2.4	Remissão	16
2.5	Decadência e prescrição	17
2.6	Conversão do depósito em renda.....	19
2.7	Pagamento antecipado e a homologação	19
2.8	Consignação em pagamento.....	20
2.9	Decisão administrativa irreformável.....	20
2.10	Decisão judicial passada em julgado	21
2.10.1	Outras modalidades de extinção de crédito	21
3	DA DAÇÃO EM PAGAMENTO EM BENS IMÓVEIS	23
4	DISCUSSÃO SOBRE O CARÁTER TAXATIVO OU EXEMPLIFICATIVO DAS FORMAS DE EXTINÇÃO DE CRÉDITO DO ARTIGO 156 DO CTN	27
5	MODALIDADE DE EXTINÇÃO DE CRÉDITO.....	31
6	DO PROCEDIMENTO LICITATÓRIO	36
7	POSSIBILIDADE DA DAÇÃO DE BENS MÓVEIS COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA AFRONTA AO ART. 37, XXXI CR/88	39
8	CONCLUSÃO	43
	REFERÊNCIAS.....	45

1 INTRODUÇÃO

A dação em pagamento é uma das modalidades de extinção do crédito, que se caracteriza por meio de um acordo espontâneo e liberatório, a fim de se ver extinta a dívida pactuada entre as partes.

Essa modalidade, também chamada de *datio in solutum* pelos romanos surgiu para amenizar as relações contratuais, pois nem sempre o devedor possuía disponibilidades suficientes para quitação de suas dívidas ou obrigações.

Cumprе ressaltar que o credor não é obrigado a receber coisa diversa da pactuada. É que, em regra, a obrigação só se extingue com o pagamento da prestação devida ou pela entrega do objeto a que se obrigou, e não outro diverso, mesmo que mais valioso, como preceitua o art. 313 do Código Civil/2002.

Logo, com o instituto da dação em pagamento, se o credor aceitar a oferta de uma coisa por outra, o devedor somente se desonera da obrigação após realizar o ato que se comprometeu ou a entrega do objeto, senão, tal obrigação se converterá em perdas e danos, segundo as regras civilistas.

Nesta modalidade, como o acordo configura uma forma extintiva da obrigação assumida ou da dívida, também é admitida no âmbito do Direito Tributário, embora sua previsão somente foi instituída por meio de um acréscimo estabelecido por uma Lei Complementar de nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu o inciso XI do art. 156 do Código Tributário Nacional, estipulando a dação em pagamento de bens imóveis como causas de extinção do crédito tributário.

Entretanto, em se tratando de matéria tributária, o princípio da legalidade do crédito tributário preconiza um rigoroso seguimento da legislação, como forma de se alcançar a segurança jurídica pela transparência fiscal, aceitando pouquíssimas exceções, além da maioria da doutrina professar por uma tipicidade fechada das regras gerais do Direito Tributário, sendo que seus conceitos devem estar previamente discriminados em lei, de modo a proporcionar ao contribuinte o prévio conhecimento daquele tributo a ser pago, ou como no caso em tela, há ser extinto, sendo certa a ingerência da Administração Pública diante destas formulações, com finalidade intrínseca pela imposição de certos limites ao poder de tributar do Estado.

De encontro com essa vertente, temos os atos da Administração Pública estão sujeitos ao exercício indiscriminado e pessoal da máquina administrativa, sendo o processo licitatório um instrumento constitucional que, além de coibir tais

práticas, visam auferir isonomia, moralidade e publicidade, princípios esses que regem os procedimentos administrativos praticados pelo Ente Estatal. Sob este enfoque, surge a questão: se surgisse uma nova modalidade de extinção de crédito tributário, admitindo-se a dação para pagamento de tributos em bens móveis, tal instituto afrontaria este tipo de procedimento?

Há que se considerar que as licitações deveriam ser rigorosamente observadas pela Administração Pública, dada a atual crise financeira e moral que se encontra o país. Lado outro, esta mesma crise justificaria o nascimento de uma nova modalidade de extinção de crédito, ponderando-se pelo lado do interesse público e da ausência de recursos do próprio particular, ora contribuinte.

Sem adentrar especificamente às questões principiológicas que norteiam tanto o Direito Administrativo, quanto o Direito Tributário, o presente estudo tem por objetivo realizar uma melhor análise a respeito de uma eventual possibilidade de uma nova modalidade do instituto da dação em pagamento em bens móveis, como forma de extinção de crédito tributário, ponderando se essa possível inovação afrontaria o processo licitatório, violando o preceito da obrigatoriedade, por qual esse procedimento é regido, ao qual se submete a Administração Pública.

Para tanto, será abordado uma síntese sobre as mais variadas formas de extinção de crédito tributário, incluindo, tanto as já estabelecidas por lei, quanto às aceitas pela doutrina, com o escopo de determinar a viabilidade dessa modalidade de extinção de crédito frente ao processo licitatório.

Especificamente, a modalidade de extinção de crédito da dação em pagamento será apresentada em um capítulo apartado, vez que relacionada em conformidade com a base legal de seu surgimento de uma maneira genérica, até a sua constituição como forma de extinção do crédito tributário.

Diante de tais premissas, será exposto um cenário relativo à possibilidade de surgimento de uma nova modalidade de extinção de crédito, considerando-se o contexto que as demais opções foram criadas, tal como a sua probabilidade, dada as explanações doutrinárias sobre o tema.

Posteriormente, será demonstrada a controvérsia estabelecida pela doutrina em relação à taxatividade ou não das modalidades apresentadas sobre a extinção de crédito pelo Código Tributário Nacional, levando a uma reflexão sobre alguns julgados do Supremo Tribunal Federal afetos ao tema da constitucionalidade da

dação em bens móveis como forma de extinção, de maneira a se esclarecer sobre a mudança de posicionamento do próprio Tribunal.

Por fim, decorrerá uma breve alusão ao procedimento licitatório de maneira que sua percepção possa esclarecer a respeito se, no caso dos bens móveis, caso fosse instituído em bens móveis, estaria sendo observado o procedimento que orienta a Administração Pública, infringindo ou mesmo afrontando todo o fundamento legal a ser observado pela Fazenda Pública, estabelecido constitucionalmente.

Tudo para, através de pesquisa bibliográfica, demonstrar a significância do eventual surgimento desta prática no mundo jurídico, bem como seus fundamentos para o possível aparecimento de uma nova modalidade como forma de se extinguir o crédito tributário. Por conseguinte, oportunizando aos contribuintes brasileiros uma forma de adimplirem seus débitos fiscais em uma época de considerável crise econômica e fiscal, em analogia a supremacia do interesse público e em prol dos contribuintes.

2 CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Com a finalidade de captar recursos para custear as suas atividades, o Estado exerce seu poder de tributar, por força da supremacia do interesse público, estabelecendo um vínculo jurídico entre o contribuinte e o ente estatal, no qual obriga o sujeito passivo (contribuinte) ao pagamento do tributo ao sujeito ativo (Estado).

Em outras palavras, o crédito tributário se constitui a partir da incidência de um fato gerador, instituído por lei, que instaura uma relação jurídica tributária, qual seja uma ligação entre o contribuinte que paga o tributo ao Ente Estatal, que por sua vez desempenha o papel de sujeito ativo nesta relação, responsável por cobrar determinado tributo, advindo da obrigação jurídica de tributar.

Ainda como elementos da obrigação tributária, o autor Eduardo Jardim (2014, p.115) define a prestação a ser realizada pelo sujeito passivo como sendo o objeto da obrigação tributária que se origina com a sua inclusão do fato concreto em uma previsão abstrata. Delibera, ainda, que com o surgimento do vínculo jurídico tributário, a causa da obrigação tributária fixa as posições dos sujeitos ativos e passivos desta relação, decorrente da subsunção do fato gerador à hipótese de incidência, estabelecendo a causa como mais um dos elementos desta relação.

Importante ressaltar que a instituição de qualquer crédito tributário tem sua base legal no art. 142 do Código Tributário Nacional e sua competência para sua constituição é privativa da administração pública, conforme estabelecido no Capítulo II do referido *Codex*. Esse poder de tributar obedece a limites em consonância a diversos princípios constitucionais tributários¹, os quais estabelecem valores formais, de modo a proteger o contribuinte e limitar o Estado, para que de modo que nenhum ente estatal pode criar um tributo sem a devida lei que o determine, conforme prescreve o art. 150, inciso I da Magna Carta.

Contudo, o § 1º do art. 153² da Constituição da República vem mitigar a intensidade com que se opera o princípio da legalidade tributária, já que o texto

¹ No caso do presente estudo, dá-se ênfase aos princípios da isonomia, legalidade e irretroatividade, dentre os vários princípios que norteiam o Sistema Tributário Nacional (artigos 145 ao 162 da CR/88).

² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

[...]

IV - produtos industrializados;

constitucional outorga uma discricionariedade, facultando ao Poder Executivo alterar a alíquota de alguns impostos. Todavia, alguns doutrinadores, como Roque Antônio Carazza (2012, p.352), entendem que estamos diante de uma exceção explícita no art. 153, § 1º da CR/88, fundamentada na limitação ao Poder Executivo em variar as alíquotas dos impostos, estabelecidas por lei, já que alterar algo pressupõe a sua prévia existência.

Entre a sua concepção e sua extinção, o crédito tributário percorre diversos caminhos que vão desde o lançamento, passando pela identificação do fato gerador, transitando pela base de cálculo e desaguando em suas formas de extinção, detendo-se nesta última como objeto de análise do presente tópico.

A extinção do crédito tributário consiste em ato ou fato jurídico que coloca um fim na obrigação jurídica tributária, extinguindo-se não somente o crédito, mas a própria obrigação. É a forma que o sujeito contribuinte possui de se libertar da Fazenda Pública, extinguindo o crédito, juntamente com seus elementos³, mas também a formalização da obrigação tributária que o gerou, libertando o contribuinte da vinculação com a Fazenda Pública.

Para uma melhor análise sobre a dação em pagamento de bens móveis, objeto do presente estudo, faz-se necessário uma pequena ponderação sobre cada uma das causas de extinção do crédito tributário, a seguir elencadas.

Fundada no princípio da legalidade, as causas de extinção do crédito tributário estão especificadas no artigo 156 do CNT, com a seguinte redação:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

[...]

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

³ Art. 113, § 1º, parte final do CTN: a obrigação tributária possui três elementos: sujeito ativo, sujeito passivo e crédito tributário

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
X - a decisão judicial passada em julgado.
XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

2.1 Pagamento

O modo mais simples e comum de extinção é o pagamento, baseia-se no adimplemento pecuniário de valor correspondente ao crédito tributário. Segundo Ricardo Alexandre:

O pagamento é a causa mais natural de extinção das obrigações. Tratando-se de matéria tributária, o CTN estatui um conjunto de regras específicas que diferenciam, em alguns aspectos, o regime jurídico a que está sujeito o pagamento como forma de extinção do crédito tributário daquele aplicável ao pagamento como causa extintiva das obrigações em geral. (ALEXANDRE, 2013 p.400)

O pagamento se constitui na satisfação do crédito, onde o sujeito passivo da relação jurídica tributária realiza o cumprimento da prestação correspondente ao seu objeto, em seu meio normal de extinção, como uma obrigação de dar.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 156, inciso I, utiliza a palavra pagamento como método de satisfação voluntária e integral da prestação tributária, atingindo diretamente o objeto dessa relação jurídica obrigacional, conforme já mencionado.

Insta salientar que esta forma de extinção se trata de um fenômeno jurídico e não apenas tributário. Desse modo, importante considerar suas circunstâncias para sua realização, tais como o pagamento feito a tempo, modo e lugar.

Ao tempo, o pagamento é apontado de maneira genérica na legislação tributária, sendo especificado no momento do lançamento. De acordo com o art. 160 do CTN, o vencimento do crédito tributário ocorre em trinta dias depois da data em que o contribuinte se considera notificado do lançamento, não se aplicando esta regra ao lançamento por homologação, visto que no pagamento antecipado inexistente notificação do lançamento.

Ademais, ainda que o pagamento seja realizado por meio de prestações pecuniárias, a ausência de pagamento de qualquer parcela acarreta o imediato

vencimento das demais, incidindo a aplicação de multas cumulativas, correções monetárias e aplicação de juros de mora (art. 161, § 1º do CTN).

Quanto ao modo, o pagamento dos tributos pode ser realizado em moeda ou equivalente. Por equivalente, entende-se o cheque, títulos da dívida pública resgatável, selo ou estampilha. O parágrafo primeiro do art. 162 do CTN estabelece que “a legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal”, contudo o legislador ressalta que “desde que não torne impossível ou mais oneroso que em moeda corrente” (art. 162, §1º, CTN) para o contribuinte.

Em caso de pagamento realizado por cheque, a obrigação tributária somente será considerada extinta quando houver a sua compensação pelo sacado, dando ao contribuinte uma quitação provisória que somente se efetivará com a devida compensação. “Se por qualquer motivo o cheque não é pago pelo sacado, é como se não tivesse havido o pagamento do tributo” (MACHADO, 2015, p. 207). Importante destacar que se assim não fosse e o Fisco ficasse com o cheque sem ser pago, haveria a substituição de um título de crédito por outro de “natureza cambiária” (MACHADO, 2015, p 207), que é desprovido “das garantias e privilégios próprios” do crédito tributário (MACHADO, 2015, p. 207). Conforme previsão legal, as modalidades de pagamento por cheque ou vale postal independem de regulamentação.

Por selo ou estampilha, forma de pagamento do crédito tributário condizente a uma vinheta representativa do imposto pago, anexada aos documentos da obrigação tributária, “o crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela. Feita a inutilização pela autoridade administrativa tem-se um “pagamento puro e simples, feito concomitantemente com o lançamento respectivo”, porém, se feito pelo sujeito passivo, ou representante, “corresponde a um pagamento antecipado” dependendo, o lançamento, de homologação” (MACHADO, 2015, p. 207). Preceitua o artigo 162, § 5º do CTN que se equiparam a estampilha o pagamento feito por meio de papel selado ou por processo mecânico e apesar da previsão legal, depende de regulamentação.

Em relação ao lugar, o artigo 159 do CTN estabelece que na ausência de legislação tributária a respeito, o pagamento deve ser efetuado na repartição competente pertencente ao domicílio do sujeito passivo, o contribuinte. Destaca-se que, em casos de o pagamento indevido pelo contribuinte, seus valores podem ser

restituídos total ou parcialmente, independentes da modalidade do seu pagamento, com as ressalvas do § 4º do art. 162 CTN:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

(...)

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

Essa restituição independe de protesto prévio. Se o contribuinte pagou a maior tem direito à devolução, salvo as exceções acima descritas. Tal fato pode ser reconhecido posteriormente, por meio de decisão administrativa do próprio Ente Estatal ou por decisão judicial.

2.2 Compensação

Já a compensação acontece quando a Fazenda Pública e o contribuinte forem credores e devedores um do outro, compensando-se, assim, os débitos. Trata-se de dívidas recíprocas e sua previsão legal está disposta no artigo 156, II do CTN.

Ensina Eduardo Sabbag que o conceito de compensação “pode ser extraída do Direito Privado, conforme os artigos 368 e 380 do Código Civil” (SABBAG, 2011, p. 871). É uma forma que traz vantagens recíprocas para os sujeitos da relação tributária, com critérios estipulados por lei, portanto, não é ato discricionário do ente estatal, concedidos apenas a créditos hábeis a se compensarem.

Esta modalidade nada mais é que um acerto de contas mútuo entre credores e devedores. É um direito garantido por meio de fundamentos constitucionais⁴, portanto, nenhuma norma inferior pode negar o direito de compensar, de modo a tornar impossível a sua realização. Com regramento regido pelo direito civilista e não o tributário, somente são aplicáveis para créditos tributários líquidos, certos, vencidos ou vincendos do sujeito passivo para com a Fazenda Pública, conforme ditames do art. 170 do CTN.

⁴ Com fundamentos constitucionais nos princípios da cidadania, a justiça, a isonomia, o direito à propriedade, e por último, a moralidade.

Entretanto, a simples existência da reciprocidade de dívidas não autoriza a compensação, vez que depende da existência de lei para regulamentar suas condições e garantias, que também pode ser delegada para a autoridade administrativa.

Assim, a compensação não pode ocorrer de maneira discricionária, de maneira geral ou permanente. Não pode também “ser feita ao bel-prazer do contribuinte, pois carece de lei autorizativa” (SABBAG, 2011, p. 872), pois se deve obedecer aos critérios legais que permitem o reconhecimento desse direito, em atenção aos próprios fundamentos constitucionais que asseguram essa modalidade.

Todavia, o art. 170-A do CTN veda a compensação mediante o aproveitamento do tributo que for objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes que ocorra o trânsito em julgado da decisão judicial. O assunto encontra-se no enunciado da Súmula 212 do STJ: a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória. É uma consequência da exigência do trânsito em julgado. Contudo, o citado artigo nada fala quanto ao crédito contestado pela via administrativa.

Tal modalidade acontece mediante a entrega de declaração que consta de informações sobre os créditos utilizados e os débitos a serem compensados, sendo que “uma vez declarada à Secretaria da Receita Federal, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação” (MACHADO, 2015, p. 220).

Nos termos da Lei nº 8.383/91, a compensação tributária somente acontece entre tributos da mesma categoria, da mesma espécie. São pressupostos dessa modalidade duas relações jurídicas distintas, na qual os sujeitos são devedores e credores um do outro ao mesmo tempo. Na esfera do direito obrigacional, a compensação é um direito subjetivo do credor, com seu correspondente dever jurídico.

Como forma de se definir um conceito de tributos da mesma espécie, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento ao julgar o RE n.º 148.754-2 – Relator Min. Carlos Velloso, no sentido de se autorizar a compensação de imposto com imposto, taxa com taxa e contribuição com contribuição. O art. 39, da Lei 9.250/95, diz que a compensação só pode ser efetuada com imposto, taxa, contribuição da mesma espécie e destinação constitucional.

2.3 Transação

O artigo 171 do CTN regulamenta outra modalidade de extinção de crédito, embasada no artigo 840⁵ do Código Civil. Para Ricardo Alexandre, “a transação é o negócio jurídico em que as partes, mediante concessões mútuas, extinguem obrigações, prevenindo ou terminando litígios”. (ALEXANDRE, 2013, p.435).

De fato, é um acordo, baseado em lei, celebrado ente a Fazenda Pública e o contribuinte, onde a obrigação originaria deixa de existir, surgindo uma nova, ou mais, obrigações tributárias em seu lugar.

Este instituto também depende de lei autorizativa que estabelece suas condições para sua celebração, tais como concessões mútuas, importe de determinações de litígio, bem como a consequente extinção do crédito tributário, além de indicar a autoridade competente para a sua celebração em cada caso (art. 171, CTN), facultando ao sujeito passivo realizar a transação, dentro dos limites legais estabelecidos.

Clóvis Bevilacqua⁶ conceitua a transação como sendo o "ato jurídico, pelo qual as partes, fazendo-se concessões recíprocas, extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas. Pressupõe dívida ou litígio a respeito da relação jurídica".

Nesses termos, entende-se que a transação somente pode ocorrer para extinguir o litígio já instaurado, seja em sua via judicial ou na administrativa, sendo descabida a sua forma preventiva, como acontece no direito civil.

2.4 Remissão

Por sua vez, a remissão está disciplinada no artigo 172 do CTN, onde cada um dos seus incisos é o fundamento que justifica a concessão da remissão, o qual prevê que a “lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: (I) à situação econômica do sujeito passivo; (II) ao erro ou ignorância escusável do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; (III) à diminuta importância do crédito tributário; (IV) a considerações de equidade, em relação com as características

⁵ Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas

⁶ “Código Civil anotado”, vol. 4, anot. ao art 1.025.

peçoais ou materiais do caso; (V) a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante”.

Para os autores Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo, é grande a necessidade de distinção⁷ entre remissão e anistia, visto que, em ambas, o critério básico é o mesmo. Desse modo, diferencia-se a remissão da anistia pelo momento do seu lançamento:

(...) a anistia somente pode se referir a infrações; a consequente exclusão da penalidade implica impedir o lançamento do crédito correspondente à multa. A anistia, portanto, deve sempre ser concedida antes do lançamento.”

“A remissão é dispensa do pagamento de crédito tributário já constituído, ou seja, é concedida após o lançamento. A remissão pode abranger o crédito relativo a tributo e/ou multa. A remissão extingue o crédito já constituído (portanto, sempre ocorre depois do lançamento); diferentemente, a anistia exclui o crédito tributário relativo a uma multa tributária, impedindo a sua constituição.”(ALEXANDRINO; PAULO. 2008, p.306)

O art. 150, § 6º da CR/88 estabelece a necessidade de lei específica para a dispensa da dívida pelo credor na remissão, em atendimento aos princípios da legalidade e indisponibilidade do interesse público, não podendo ser conferida por meio de decreto, portaria ou similares. Essa Lei concede para a autoridade administrativa, mediante despacho fundamentado, a dispensa total ou parcial do pagamento do crédito tributário. Não obstante, o parágrafo único do art. 172 do CTN define que tal concessão não gera direito adquirido, vez que são medidas de política fiscal.

2.5 Decadência e prescrição

Tratando-se de direito tributário, ambas extinguem o crédito, sendo o lançamento o marco divisor entre a decadência e a prescrição. Uma vez realizado o lançamento válido, o mesmo torna-se definitivo, assim, se a contagem do prazo for anterior ao lançamento, contara-se o prazo decadencial, se posterior, passa-se a contar o prazo prescricional para a propositura da ação de execução fiscal. Detalhe, tal regra não se aplica ao lançamento por homologação.

⁷ Em ambas a autoridade administrativa expressamente autorizada por lei, perdoa o tributo, dispensando o sujeito passivo de pagamento.

A prescrição consiste na perda do direito que a Fazenda Pública possui de cobrar judicialmente o contribuinte, atingindo a relação material tributária, eis que se perde o próprio crédito com a perda da tutela jurisdicional. Conta-se seu prazo de cinco anos a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

Destarte, uma vez constituído o crédito, o prazo da prescrição começa a correr quando já concluído o processo administrativo e ultrapassado o prazo para o seu pagamento sem que tenha sido realizado (inadimplindo). Uma vez que o sujeito ativo não exerceu o seu direito de cobrança do referido crédito, por meio de uma ação exercitável, perde-se esse direito pelo lapso prescricional.

De modo igual, a prescrição pressupõe a inércia do titular da ação, ou seja, da Fazenda Pública, como também do prolongamento desta inércia pelo lapso de cinco anos, sem que tenha praticado qualquer fato ou ato passível de atribuir efeito suspensivo ou interruptivo da fluência deste prazo.

O art. 151 do CTN e arts. 2.º, § 3.º, e 40 da Lei 6.830/80 estão previstas as causas suspensivas do crédito tributário, elencando as possibilidades de sua suspensão, como em casos de moratória, parcelamentos, depósitos integrais, liminares ou recursos administrativos.

Já as causas interruptivas do prazo prescricional estão elencadas no parágrafo único do art. 174 do CTN, sendo o despacho que ordena a citação, medida cautelar, qualquer ato que constitua a mora do devedor ou que importe no reconhecimento do débito pelo mesmo.

Compreende-se que a decadência começa a fluir a partir da ocorrência do fato gerador e o direito de constituir o crédito tributário se extingue antes do lançamento, extinguindo a relação tributária antes do lançamento. Verifica-se, neste caso, que mesmo sendo uma modalidade de extinção de crédito, o mesmo nem nasceu para o mundo jurídico tributário. Então, conclui-se que a decadência impede o surgimento do crédito, vez que o mesmo ocorre com o seu lançamento válido.

Para Hugo de Brito Machado falando-se em direito tributário “podemos definir a decadência como a extinção da relação jurídica obrigacional tributária entre o Fisco e o contribuinte pelo decurso de determinado tempo sem que a Fazenda Pública exerça o direito de constituir o crédito tributário” (MACHADO, 2015, p. 223).

2.6 Conversão do depósito em renda

A conversão do depósito em renda “somente acontece nos casos de embargos à execução fiscal” (MACHADO, 2015, p 228), extingue o crédito tributário e “pressupõe, portanto, a existência deste” (MACHADO, 2015, p. 227). Conforme defendido por Cassone (2002, p.200), o § 2º do artigo 164, é uma espécie de pagamento onde a importância do crédito tributário consignada judicialmente é convertida em renda em favor do sujeito ativo, após decisão final com o trânsito em julgado, extinguindo o crédito tributário.

Ocorre nos casos em que o sujeito passivo deposita o valor do crédito tributário discutido e não obtendo sucesso no litígio, seja na esfera administrativa ou judicial, este valor é revertido em renda ao sujeito ativo, extinguindo o dever jurídico exigido pelo sujeito passivo, extinguindo-se o crédito tributário e decompondo a relação jurídica existente.

2.7 Pagamento antecipado e a homologação

Outra hipótese de extinção é o pagamento antecipado e a homologação de lançamento, disciplinada no art. 150, §§ 1º e 4º, consiste no pagamento após a homologação do lançamento, considerando-se pago o tributo e o crédito extinto.

Em outras palavras, segundo Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino (2008, p.303), ocorre nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, extinguindo-se o crédito mediante pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Ocorre quando o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte é homologado pela Fazenda Pública de forma tácita ou expressa. Ao exercer o seu poder de fiscalização, o Ente Estatal desempenha a averiguação do cumprimento das obrigações tributárias pelos seus contribuintes e, em caso de constatação das regularidades das condutas fiscais do sujeito passivo, os quais observaram os ditames legais tributários, o Estado declara ser inexigível qualquer ato e homologa o lançamento. Assim, dissolve-se o vínculo obrigacional tributário, visto que o pagamento antecipado condiz com o ato homologatório a ser realizado pela Fazenda Pública.

2.8 Consignação em pagamento

Passando-se para a consignação em pagamento, consistente no direito ao sujeito passivo consignar (efetuar em depósito judicial) o pagamento do tributo que considera por correta por meio de ação de consignação. O artigo 164 apresenta em seus incisos, os casos em que pode ser proposta tal ação, senão vejamos: (I) de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; (II) de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; (III) de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

Acontece quando o devedor se propõe a pagar o tributo devido tempestivamente, vez que os efeitos da mora são automáticos, contudo, por algum motivo o credor se recusa a recebê-lo, que pode ocorrer em casos de dúvidas a respeito sobre a quem seria devido o referido tributo. Desse modo, o contribuinte deposita judicialmente o que entende por devido, utilizando deste instrumento processual que se adequa para aqueles que querem pagar, porém não consegue mediante a recusa ou exigências exaradas pela Administração Pública.

Desta feita, uma vez julgada procedente a referida ação para a Fazenda Pública, converte-se o depósito em renda ao Fisco de forma definitiva, extinguindo efetivamente o crédito tributário. Acentua-se que não é a ação de consignação em pagamento que extingue o crédito tributário e sim a sua procedência em relação ao Ente Estatal.

2.9 Decisão administrativa irreformável

Entende-se por decisão administrativa irreformável, aquela na qual o crédito não mais possa ser objeto de ação anulatória, mesmo estando em constituição, vez que anula o lançamento já realizado ou em elaboração.

Trata-se de decisão que decreta a anulação do lançamento, proferida no âmbito dos processos administrativos fiscais, e que após ocorrer a coisa julgada, extingue o crédito tributário.

Desse modo, tal decisão não pode mais ser objeto de uma ação anulatória, posto que entende pela não existência do fato gerador, encerrando o procedimento administrativo de lançamento.

A improcedência administrativa pode decorrer por razões formais ou materiais. Portanto, uma vez que o sujeito passivo, inconformado com o lançamento efetuado pela autoridade administrativa, instaura um procedimento administrativo fiscal e a decisão for pela improcedência do lançamento, estará o crédito definitivamente extinto.

2.10 Decisão judicial passada em julgado

Seguindo o mesmo raciocínio, em relação à decisão judicial passada em julgado, Ricardo Alexandre (2013, p.469) argumenta que uma vez transitada em julgado a decisão judicial que extinguiu o crédito tributário, a mesma passa a usufruir de imutabilidade constitucionalmente protegida pelo art. 5º, inciso XXXVI da CR/88.

Logo, uma vez reconhecido pelo Poder Judiciário que o crédito não é devido, em situação em que não houve recurso interposto pela Fazenda Pública e a sentença transitou em julgado, descabe para a entidade tributante empreender qualquer outro lançamento, caso ainda dispuser de tempo, dentro do intervalo de cinco anos pertinentes à decadência.

Ressalta-se mais uma vez que, tanto na seara administrativa, quanto na judicial, o que se discute são os vícios formais e materiais da constituição do crédito, já que sua constituição é assegurada pelos princípios constitucionais tributários.

2.10.1 Outras modalidades de extinção de crédito

Existem ainda mais dois tipos de extinção de crédito admitidos pela doutrina e jurisprudência: a confusão e o desaparecimento sem sucessor do sujeito passivo do tributo e do sujeito ativo. Em ambas, é certa a existência da extinção do crédito tributário sem que se extinga a sua consequente obrigação tributária, como nos casos decorrentes de vícios formais que possam existir em processos

administrativos ou judiciais⁸, nascendo para a Fazenda Pública o direito a um novo lançamento, vez que tal causa extintiva afeta apenas a formalização do crédito e não a obrigação tributária.

A confusão ocorre quando o fisco se torna credor e devedor do tributo ao mesmo tempo, como nos casos de herança vacante, por exemplo, onde os débitos do espólio se incorporam ao Poder Público.

Em se tratando do desaparecimento dos sujeitos da relação tributária, tem-se o exemplo do contribuinte falecido, o qual não possui quaisquer bens, somente dívidas tributárias. Ou ainda, no caso de desaparecimento de um município, em razão de um desastre ambiental, como ocorreu com o município de Bento Rodrigues/MG⁹.

Tais modalidades estão prevista nos artigos 144 e 149¹⁰ do CTN, que dispõem sobre os efeitos de sua extinção, em razão de irregularidades cometidas no momento da constituição do crédito tributário. Assim, conclui-se que a sua extinção pode afetar seu conteúdo, sua forma ou a própria obrigação tributária “em face da subsistência da relação obrigacional, persiste o direito de lançar, vale dizer, de constituir novo crédito tributário” (MACHADO, 215, p.204).

Por fim, tem-se a modalidade conhecida como dação em pagamento, bem como seus fundamentos legais que a tornaram parte da lista de extinção de crédito tributário, que será abordada no capítulo seguinte, em destaque, eis que parte fundamental do presente estudo.

⁸ Como no caso dos vícios processuais, a Fazenda Pública efetua um novo lançamento, vez que sua extinção afetou apenas a forma do crédito em razão do vício, e não seu conteúdo. Como exemplo, tem-se a confusão ou a novação, que são modalidades consideradas não aptas, pelo STF, para extinção do crédito tributário. (ALEXANDRE, 2013).

⁹ Disponível em: <<http://g1.globo.com/minas-gerais/desastre-ambiental-em-mariana>>. Acesso em 30 abr. 2018.

¹⁰ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. § 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine; II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária; III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade.

3 DA DAÇÃO EM PAGAMENTO EM BENS IMÓVEIS

A princípio, a dação em pagamento figura como uma modalidade no direito das obrigações estipulado no Direito Civil Brasileiro. Advindo do direito privado, o artigo 356 do Código Civil define a dação onde “o credor pode consentir e, receber prestação diversa da que lhe é devida”. Do mesmo modo, disserta Carlos Roberto Gonçalves:

A dação em pagamento é um acordo de vontade entre o credor e o devedor, por meio do qual o primeiro concorda em receber do segundo para exonerá-lo da dívida, prestação diversa da que lhe é devida. No entanto, se aceitar a oferta de uma coisa por outra, caracterizada estará a dação em pagamento. Tal não ocorrerá se as prestações forem da mesma espécie. (GONÇALVES, 2004, p.307)

Para Hugo de Brito Machado (2015, p.209) é inútil o dispositivo do inciso XI do art. 156 do CTN, vez que em nada acrescentou ao direito tributário brasileiro, pois além de sua base civilista, devem ser observadas as regras para aquisição de bens imóveis, oriundas do direito administrativo.

De acordo com Maria Helena Diniz (2002, p.198) a dação em pagamento:

É o acordo liberatório feito ente credor e devedor em que aquele consente na entrega de uma coisa diversa da avençada. Por exemplo, se A deve a B uma quantia em dinheiro e propõe saldar seu débito mediante a entrega de um terreno sendo aceita sua proposta pelo credor, configurada estará a dação em pagamento, extinguindo-se a relação obrigacional, por ter a mesma índole do pagamento, sendo, porém, indireta.

Sua natureza jurídica é tida como um negócio jurídico bilateral, oneroso e real, de cunho translativo com o escopo de extinguir a dívida, liberando-se o devedor. Trata-se de um acordo extintivo que obedece à um procedimento administrativo, com a entrega voluntária de um imóvel pelo sujeito passivo, a fim de ver extintos seus débitos com o fisco.

Não obstante, no direito tributário, é pecuniária a prestação devida pelo sujeito passivo do crédito tributário, conforme disposição do art. 3º do CTN. No âmbito tributário, a previsão legal para o cumprimento da dívida tributária é através de “moeda corrente, cheque ou vale postal”, nos termos do artigo 162, I do CTN. Com o advento da Lei complementar 104/2001, houve a modificação substancial do Código Tributário Nacional, acrescentando à lista do artigo 156 do CTN pela Lei

Complementar nº 104/2001, o instituto da dação em pagamento. Dessa maneira, ocorrerá o instituto da dação em pagamento quando o ente estatal permitir a extinção do crédito tributário mediante o recebimento de algo diferente de dinheiro.

Em se tratando de direito tributário, tal forma deverá processar-se na forma e condições estabelecidas por lei, como ocorreu no caso da Lei 9.711/98¹¹, que autorizava a quitação de débitos com o INSS até o final do ano subsequente, utilizando títulos da dívida agrária.

Até então, não havia lei federal disciplinando o assunto. Como consequência, entendia-se que não era possível a dação em pagamento. Confira:

(...) 1. O inciso XI, do art. 156 do CTN (incluído pela LC 104/2001), que prevê, como modalidade de extinção do crédito tributário, "a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei", é preceito normativo de eficácia limitada, subordinada à intermediação de norma regulamentadora. O CTN, na sua condição de lei complementar destinada a "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária" (CF, art. 146, III), autorizou aquela modalidade de extinção do crédito tributário, mas não a impôs obrigatoriamente, cabendo assim a cada ente federativo, no domínio de sua competência e segundo as conveniências de sua política fiscal, editar norma própria para implementar a medida. (...) STJ. 1ª Turma. REsp 884.272/RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 06/03/2007.

(...) 2. O artigo 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar n.º 104/2001, possibilita a extinção do crédito tributário por meio da dação em pagamento em bens imóveis; contudo, há necessidade de norma que regulamente a questão. É manifesta a impossibilidade do Poder Judiciário atuar como legislador infraconstitucional, sob pena de ferir o princípio da separação de poderes. (...) STJ. 2ª Turma. AgRg no REsp 1431546/PE, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 15/05/2014.

Neste diapasão, o texto normativo inserido no inciso XI do artigo 156 não era autoaplicável e dependia de regulamentação por cada ente federal. Desse modo, o art. 4º da Lei nº 13.259/2016 veio suprir esta lacuna e previu, de forma muito resumida, a forma como deve ocorrer a dação em pagamento para extinção do crédito tributário:

¹¹ Art. 1o Até 31 de dezembro de 1999, fica o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS autorizado a receber, como dação em pagamento, Títulos da Dívida Agrária a serem emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, por solicitação de lançamento do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, especificamente para aquisição, para fins de reforma agrária: I - de imóveis rurais pertencentes a pessoas jurídicas responsáveis por dívidas previdenciárias de qualquer natureza, inclusive oriundas de penalidades por descumprimento de obrigação fiscal acessória; II - de imóveis rurais pertencentes a pessoas físicas integrantes de quadro societário ou a cooperados, no caso de cooperativas, com a finalidade única de quitação de dívidas das pessoas jurídicas referidas no inciso anterior.

Art. 4º A extinção do crédito tributário pela dação em pagamento em imóveis, na forma do inciso XI do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, atenderá às seguintes condições:

I - será precedida de avaliação judicial do bem ou bens ofertados, segundo critérios de mercado;

II - deverá abranger a totalidade do débito ou débitos que se pretende liquidar com atualização, juros, multa e encargos, sem desconto de qualquer natureza, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença entre os valores da dívida e o valor do bem ou bens ofertados em dação.

Com as alterações legais e suas regulamentações, algumas condições devem ser obedecidas para que seja homologada a extinção do crédito, pela forma de dação em pagamento de bens imóveis.

Assim, para extinguir seus débitos fiscais, o contribuinte deve apresentar um requerimento na unidade Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), demonstrando que o seu bem imóvel está livre e desembaraçado de quaisquer ônus, o qual será avaliado pela instituição financeira oficial ou pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra)¹².

É de suma importância que o pedido deva abranger a totalidade do débito do contribuinte, isto inclui juros, multas e correções. É possível a complementação pecuniária caso o imóvel seja em valor aquém da dívida. Todavia, caso o imóvel ultrapasse tal valor, o contribuinte deve renunciar o saldo remanescente, ficando a diferença com a União.

Por conseguinte, a dação somente ocorrerá com a manifestação de interesse pela União, além de prévia anuência da Secretaria do Patrimônio da União e uma declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor envolvido, a ser emitida pelo ente público.

Assim, uma vez obedecidos os trâmites legais, a norma prevê ainda, que os depósitos, objetos dos requerimentos, serão transformados de forma automática em pagamentos definitivos do crédito tributário, restando subentendido no inciso II do artigo 4º que, primeiramente converte-se o depósito em renda para a União e, somente depois, o débito remanescente será quitado pela dação.

Há que se notar que no atual momento de crise que afeta todos os setores e atividades do país, esta modalidade poderá ser uma excelente alternativa para

¹² Respectivamente, pela Caixa Econômica Federal, se urbano e pelo Instituto Nacional de colonização e Reforma Agrária, se rural.

regularização da situação tributária dos contribuintes, porquanto evita maiores prejuízos como ajuizamento de execuções fiscais, protestos, etc.

4 DISCUSSÃO SOBRE O CARÁTER TAXATIVO OU EXEMPLIFICATIVO DAS FORMAS DE EXTINÇÃO DE CRÉDITO DO ARTIGO 156 DO CTN

Tecidas as considerações iniciais da dação em pagamento em bens imóveis, é imprescindível avaliar o caráter taxativo ou exemplificativo do artigo 156 do CTN, antes de se aprofundar na relevância da dação em pagamento relativa a bens móveis.

Após o exame das principais características das modalidades de extinção de crédito arroladas no artigo 156 do CTN, adefere-se uma acalorada discussão doutrinária sobre a natureza exaustiva ou exemplificativa das citadas modalidades.

Cumpreressaltar que em prol do aspecto taxativo, argumenta-se que o crédito tributário somente pode ser extinto, se obedecidas estritamente as modalidades do referido artigo supracitado. Destarte, somente sendo alterada sob a exigência de lei complementar tributária que as instituísse.

Todavia, antes mesmo da alteração instituída pela Lei Complementar 104/2001, a qual acrescentou a dação em pagamento de bens imóveis, como modalidade de extinção de crédito ao rol do artigo 156, já havia se instaurando a controvérsia sobre a possibilidade da entrega de bens ao ente estatal, diferentemente do dinheiro.

Hugo de Brito Machado reproduziu a possibilidade de extinção pela dação em pagamento do próprio artigo 3º do Código Tributário Nacional, que conceitua tributo, conforme se verifica do trecho a seguir transcrito:

Não existe lei especial dizendo ser a dação em pagamento meio ordinário de extinção do crédito tributário. Logo, a prestação tributária há de ser satisfeita mediante pagamento, isto é mediante a entrega de dinheiro(...) Parece-nos que a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” não tem qualquer significação no artigo 3º do CTN. Serve apenas para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção do crédito respectivo mediante dação em pagamento, como acima explicado. (MACHADO, 1998, p;26)

Assim como Machado (1998), outros autores como Eduardo Marcial Ferreira Jardim (2010), acredita que essa modalidade nada mais era do que uma espécie de pagamento, motivo pelo qual a sua utilização não apresentava dificuldade alguma como forma de extinção do crédito tributário.

Vejamos, pois: “A dação em pagamento é forma excepcional de extinção do crédito tributário, classificada como espécie do gênero pagamento previsto no artigo 156, inciso I do CTN.” (JARDIM, 2010, p.472)

Seguindo este entendimento, outros doutrinadores julgavam em não haver óbice em relação a dação em pagamento como extinção, vez que consideravam como uma espécie de pagamento. Nesse sentido, discorre Carlos Henrique Abrão:

A dação em pagamento é forma excepcional de extinção do crédito tributário, classificada como espécie do gênero pagamento previsto no artigo 156, inciso I, do CTN. O conceito formal de tributo e interpretação teleológica do seu mecanismo permitem sublinhar que o legislador não vedou a dação em pagamento na tipologia de extinção da obrigação. (ABRÃO, 1997,p.7)

Em vista deste posicionamento, existe a previsão do artigo 162, inciso I do CTN¹³ para se configurar o cumprimento da dívida tributária somente dar-se-á pelo pagamento feito mediante pecúnia, diferenciando excepcionalmente, a modalidade da dação preceituada no inciso XI do artigo 156 do CTN.

Da leitura do citado dispositivo, tem-se que a quitação é permitida por meio da entrega de um bem imóvel que sirva para saldar a dívida. Por consequência, em vez de adimplir em espécie, o devedor tributário detentor do *jus disponendi* da coisa, quita o débito transferindo um bem imóvel para o Poder Público, valendo-se da dação em pagamento.

Assim, adverte Rocha:

A questão da inclusão desta modalidade, circunscrevendo sua aceitação somente a bens imóveis, traz à tona o caráter taxativo ou exemplificativo do rol constante do art. 156 do CTN – que define as modalidades de extinção do crédito tributário. Juristas de renome como Aliomar Baleeiro e Luciano Amaro opinam para a abertura do rol. Para eles, quem pode o mais, que é perdoar a própria dívida (art. 156, IV) pode o menos, que é regular outros modos de extinção do crédito. (ROCHA, 2012, p.156)

De modo semelhante, Ricardo Alexandre explana sobre os institutos da novação e confusão¹⁴, como formas incabíveis de extinção, em virtude do aspecto taxativo do citado artigo:

¹³ Art. 162. O pagamento é efetuado: I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

¹⁴ Modalidades de extinção de crédito aceitas pela doutrina.

O problema prático é que o direito tributário, por ser eminentemente obrigacional, extrai muitos de seus conceitos do direito das obrigações (direito civil). Boa parte das hipóteses de extinção do crédito são, ao mesmo tempo, hipóteses de extinção das obrigações, o que leva algumas pessoas a quererem importar para o ramo tributário hipóteses que o direito civil prevê como aptas a extinguir obrigações, sem que haja previsão pelo CTN da possibilidade de extinção do crédito tributário por intermédio do mesmo instituto. (ALEXANDRE, RICARDO, 2013, p.398)

De fato, alguns doutrinadores defendem a não taxatividade do artigo 156 do CTN, como se vê do doutrinador Luciano Amaro:

O rol do artigo 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos que é regular outros meios de extinção do dever de pagar tributo. Um exemplo, é a dação em pagamento. Outro que sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão que se dá quando se acumulam (ou se confundem) na mesma pessoa, a condição de credor e de devedor da mesma obrigação (artigo 1049). Há ainda a novação. (AMARO, 1998, p. 367/368)

Entretanto, alguns doutrinadores possuem um entendimento diverso do relatado, vez que consideram taxativa a enumeração do art. 156 do CTN, em suas palavras, Marcelo Alexandrino discorre que:

(...) somente as modalidades expressamente nela descritas podem extinguir validamente o crédito tributário, exigindo-se lei complementar da União sobre normas gerais tributárias para acrescentar hipóteses à lista. (ALEXANDRINO; PAULO. 2008, p.276)

Corroborando com esta segunda corrente, Eduardo Sabbag (2013) e Leandro Paulsen (2010), com a concepção de que o mencionado artigo é taxativo, não podendo inserir os bens móveis como pagamento no intuito de se ter a extinção do crédito tributário.

Há que se ressaltar que existe entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de possibilitar a lei local a estipulação de novas formas de extinção de do crédito tributário (STF, Tribunal Pleno, ADI 2405-MC/RS, Rel. Min. Carlos Britto, j.06.11.2002, DJ 17.02.2006, p.54.), contudo também existem divergências no próprio Tribunal em relação a este assunto.

Segundo Eduardo Sabbag, além do posicionamento pela taxatividade da listagem do artigo 156, a dação em pagamento ofenderia a obrigatoriedade da licitação:

Por derradeiro, é importante frisar que tal instituto se refere, tão somente, a bens imóveis. Para o STF, o dispositivo no CTN avoca o disciplinamento por lei complementar, uma vez que o crédito tributário deve estar àquela adstrito, consoante o art. 146, III, “b”, CF. Ademais, a Corte entendeu que a dação em pagamento para bens móveis – procedimento encontrado em algumas legislações estaduais, v.g., a Lei 1.624-97/DF – **ofenderia a exigência constitucional de licitação para a aquisição de mercadorias pela Administração Direta e Indireta, na contratação de obras serviços e compras** (art. 37, XXI da CF). (SABBAG, 201, p.893) (grifo nosso)

Por conseguinte, disserta Leandro Paulsen:

O inciso XI refere apenas os bens imóveis, sendo importante referir, ainda, que o STF, ao entender suspender a eficácia de dispositivos de lei que autoriza a dação em pagamento de bens móveis antes do advento da Lei Complementar 104/01, entendeu que não poderia haver autorização da dação em pagamento relativamente aos bens móveis, sob pena de ofensa a exigência constitucional da licitação para aquisição de mercadorias pela Administração Pública Direta e Indireta. (PAULSEN, 2010, p.1.100)

Diante desta divergência, há que se refletir sobre a intenção do legislador ao adequar a Legislação Tributária, por ocasião da Lei complementar 104/2001, dispondo expressamente sobre a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção de crédito. Assim, sendo possível, ou não, sua analogia aos bens móveis.

5 MODALIDADE DE EXTINÇÃO DE CRÉDITO

Diante da existência do quadro divergente instaurado na doutrina e jurisprudência sobre a taxatividade ou não das modalidades de extinção do crédito tributário, observa-se que a dação em pagamento é alvo destes debates antes mesmo de sua implementação pela Lei Complementar 104/2001.

Há que se observar que os casos previstos no CTN, que regem as normas gerais sobre a matéria tributária, não se fala que a extinção ocorrerá somente nos casos previstos em lei, o que permitiria uma conjectura de outras hipóteses de extinção.

A modalidade de dação admitida no Direito Tributário surgiu por meio da Lei Complementar 104, de janeiro de 2001, no qual estipulou a dação em pagamento como causas de quitação dos débitos tributários. Em razão desse preceito, já existiam doutrinadores que entendessem que já era possível a entrega de bens ao Estado, como forma de extinção de créditos tributáveis.

Volvendo a ausência de previsão legal expressa em relação aos bens móveis, o presente capítulo tem por escopo a análise se estabelecer a dação em pagamento em bens móveis especificada por lei emitida por cada ente federado.

Deste modo, fazendo-se uma reflexão à luz da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em questão afeta ao tema, e que ao julgar a Medida Cautelar da ADI Nº 1.917, no ano de 1998, declarou a inconstitucionalidade de uma lei Distrital a qual permitia a dação em pagamento mediante a entrega de bens móveis, os quais seriam dispostos para atender programas governamentais para saldar débitos de empresas de médio e pequeno porte, bem como microempresas, sob o fundamento no disposto no artigo 146, inciso III, alínea b da CR/88, a qual institui a necessidade de Lei Complementar para versar sobre causas de extinção de crédito tributário, não sendo possível sua aferição por lei ordinária:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - EXTINÇÃO. As formas de extinção do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta de 1988 como lei complementar. Surge a relevância de pedido formulado em ação direta de inconstitucionalidade considerada lei local prevendo nova forma de extinção do crédito tributário na modalidade civilista da dação em pagamento. Suspensão de eficácia da Lei Ordinária do Distrito Federal de nº 1.624/97. (Pleno, ADI 1.917-MC, rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.1998, DJ 19.09.2003, p. 15).

Destacou-se, ainda, a necessidade de prévia licitação para aquisição de serviços e bens móveis, estipulado pelo princípio da legalidade e publicidade dos atos administrativos aos quais se sujeitam os administradores públicos, conforme entendimento do artigo 37, inciso XXI¹⁵, da Magna Carta.

Insta salientar que no caso em apreço, a Colenda Corte aplicou uma interpretação restritiva ao caso em análise, visto que a dação em pagamento, em quaisquer de suas modalidades, somente deveria ser recepcionada como uma nova modalidade de extinção mediante seu processamento por Lei Complementar, conforme preconizado pela Constituição Federal, o que de fato aconteceu com a promulgação da LC nº104/2001, que instituiu tal forma para bens os bens imóveis.

Em ato consecutivo, no ano de 2002 a dação em pagamento foi objeto de nova análise pelo Superior Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI nº 2.405-1. Em contrapartida ao entendimento firmado no julgamento anterior sobre o mesmo tema, o Tribunal firmou o entendimento pela constitucionalidade de uma lei ordinária do Estado do Rio Grande do Sul que estabelecia a quitação do crédito tributário, através da entrega de bens móveis ou imóveis.

Por maioria de votos, neste novo entendimento afirmou-se a possibilidade da constituição de novas formas de extinção de crédito mediante sua instituição por lei ordinária, conforme se vislumbra na emenda do citado julgado:

Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. I - Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da

¹⁵ 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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) (...) XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

exigibilidade de crédito tributário. [...] VI - Licitação (CF, art. 37, XXI) - não ofende o dispositivo constitucional o art. 129 da L. 6.537/73 c/ a red. L. 11.475/00 - que autoriza a alienação dos bens objetos de dação por valor nunca inferior ao que foi recebido e prevê a aquisição de tais bens por município, mediante o pagamento em prestações a serem descontadas das quotas de participação do ICMS. VII - Demais dispositivos cuja suspensão cautelar foi indeferida. (Pleno, ADI 2.405-MC, rel. Min. Carlos Britto, j. 06.11.2002, DJ 17.02.2006, p. 54).

Neste caso, a decisão foi amparada pelo argumento sobre ser desnecessária a reserva de lei complementar, conforme previsão constitucional, ante a autonomia dos entes estatais para regramentos específicos de extinção de seus créditos tributários, dando ênfase ao pacto federativo, categorizando como não exaustivo¹⁶ as modalidades previstas no artigo 156 do CTN.

Sobressai-se, ainda, pelo que se colhe do voto do Ministro Relator Carlos Brito, é o entendimento de que a instituição da dação por via ordinária não exige uma uniformidade normativa por meio de Lei Complementar, haja vista ser uma medida de economia interna de cada unidade federada, *in verbis*:

A disposição, todavia, pelas razões acima expostas, não teve o efeito de ampliar o rol de causas de extinção do crédito tributário, visto que já era aceita pela doutrina a possibilidade de a lei estadual atribuir ao instituto esse efeito nem muito menos de restringir essa possibilidade aos bens imóveis, dado não se poder ter por razoável qualquer limitação dessa ordem, aos Estados, impedindo-o de aceitar, em pagamento de seus créditos, v.g., títulos públicos por ele mesmo emitidos, ou pela União, o que não passaria de um rematado contra-senso. **Nada impedia, nem impede, por isso, em princípio, que a lei estadual, com vista ao incremento da receita, estabeleça novas modalidades de extinção da dívida ativa, como fez a lei gaúcha, ao instituir a dação em pagamento, visto que a transação e a moratória, também nela previstas, estão contempladas no CTN.**(grifo nosso).

¹⁶ Nessa linha, Ricardo Lobo Torres sustenta a natureza exemplificativa do rol previsto no artigo 156 do Código Tributário Nacional, tendo em vista a existência de outras hipóteses não previstas no rol mencionado e pacificamente aceitas como formas de extinção do crédito tributário, citando como exemplo a confusão, instituto por meio do qual se confundem na mesma pessoa as qualidades de credor e devedor. Verbis: "O CTN desenha, no art.156, o elenco das causas de extinção do crédito tributário. Mas a enumeração não é exaustiva, eis que outras figuras, previstas inclusive no Código Civil, podem extinguir o crédito tributário. A confusão, que extingue a obrigação desde que na mesma pessoa se confundem as qualidades de credor e devedor (art.381), pode ocorrer no direito tributário, como, por exemplo, nos casos em que o ente tributante tenha recebido a herança jacente ou tenha estatizado empresas privadas. A morte do devedor, que não deixa bens, extingue o crédito tributário". (TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12ª edição, Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005. p. 288).

Assim, o Ministro Relator enfatizou que mesmo antes de seu acréscimo ao artigo 156 do CTN, a dação em pagamento já poderia ser admitida como causa de extinção de crédito, portanto, não se poderia restringi-la aos bens imóveis, contudo, nada se ressalvado sobre o processo licitatório, contrariando o entendimento anteriormente explanado no julgamento da Medida Cautelar da ADI nº 1.917.

Acompanhando esta nova percepção, a Lei 6.830/80¹⁷, que traz em seu artigo 24 a previsão sobre a possibilidade da adjudicação pela Fazenda Pública sem restrição aos bens móveis, vem corroborar com o raciocínio da viabilidade da dação nesta espécie de bens.

Em que pese serem institutos semelhantes, tanto na adjudicação, quanto na dação em pagamento tem-se a transferência da propriedade do bem móvel para o credor, com o fito de quitação do débito objeto do processo executivo fiscal.

Por consequência, aufere-se que, apesar da inexistência de previsão legal da modalidade da dação em pagamento de bens móveis do artigo 156 do CTN, inexistente sua vedação categórica à instituição dessa nova modalidade a ser instituída em função específica de cada ente federado, conforme delineado pela jurisprudência extraída sobre o tema.

Nada obstante, mesmo após a Suprema Corte ter exarado esse último entendimento, posteriormente, ao apreciar o mérito da ADI 1.917, o colegiado controverteu novamente o tema, decidindo no sentido de que as leis ordinárias de determinado ente estatal não pode estabelecer a dação em pagamento, como aconteceu no Distrito Federal, dando origem a discussão da referida ADI, de modo a extinguir o crédito tributário, compreendendo-se que novas hipóteses de extinção de crédito estão afetas a necessidade de Lei Complementar Federal, desautorizando os Entes Políticos a legislarem de forma lateral sobre o tema em questão.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LICITAÇÃO (CF, ART. 37, XXI). I – Lei ordinária distrital – pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. II – Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. III – Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. IV – Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997.(STF, ADI 1.917/DF, Plenário, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Julgamento em 26/04/2007).

¹⁷ Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública.

Em outras palavras, a Suprema Corte entendeu que se cada Ente Tributante que tenha a necessidade de aceitar bens móveis como modalidade de extinção de crédito, somente por via da alteração do CTN, por intermédio de outra lei complementar, poder-se-ia empregar o instituto da dação em pagamento de bens móveis, como aconteceu com a dação de bens imóveis que por meio da LCF nº 104/2001, o referido instituto ingressou na seara tributária.

6 DO PROCEDIMENTO LICITATÓRIO

Conforme averiguado no capítulo anterior, percebem-se que os fundamentos da dação de bens móveis esbarram no processo licitatório disciplinado pelo direito administrativo, o que se faz necessária algumas ponderações sobre este procedimento, o que faz a seguir.

A obrigatoriedade de licitação é, inclusive, mandamento da Magna Carta, contido no inciso XXI do artigo 37, senão vejamos, *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:

XXI - Ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

Nos dizeres do autor Alexandre Mazza (2013, p.353), “A licitação é um procedimento obrigatório que antecede a celebração de contratos pela Administração Pública.” Trata-se de um processo administrativo, que visa a escolha de opções mais vantajosas para os órgãos públicos, no que tange a contratação de serviços e compra de produtos.

Segundo o referido autor, a atuação da Administração Pública se obriga à realização deste procedimento, em observância aos princípios consagrados da Administração Pública, destacando-se a isonomia, a impessoalidade e a moralidade, que norteiam o Direito Administrativo. (MAZZA, 2013).

Sua obrigatoriedade advém da disposição contida no artigo 37, inciso XXI, compele ao procedimento licitatório todos os entes da administração direta e indireta, em suas várias modalidades sejam elas concorrência, tomada de preço, convite, concurso, pregão ou leilão.

Maria Sílvia de Pietro expõe sobre o procedimento licitatório como sendo parte integrada dos próprios atos da administração pública, conforme denota-se:

A licitação é um procedimento integrado por atos e fatos da Administração e atos e fatos do licitante, todos contribuindo para formar a vontade

contratual. Por parte da administração, o edital ou convite, o recebimento das propostas, a habilitação, a classificação, a adjudicação, além de outros atos intermediários ou posteriores, como o julgamento de recursos interpostos pelos interessados, a revogação, a anulação, os projetos, as publicações, anúncios, atas, etc. (PIETRO,2010, p.350).

Com suas premissas intrinsecamente ligadas aos princípios administrativos, o dever de licitar tem por objeto a busca da melhor proposta, em obediência ao princípio da isonomia, sendo obrigatória sua instauração para a compra de bens móveis e imóveis, contratação de serviços, realização de obras a serem realizado pelo ente público.

Em atendimento ao preceito constitucional, o procedimento licitatório em regulamentado por meio da Lei 8.666/93, que fixa os critérios norteadores a serem realizados nos certames.

Entretanto, a rigidez do processo licitatório pode ser dispensada em determinadas hipóteses, sem que necessariamente ofenda os princípios da moralidade e isonomia, quais seja a inexigibilidade de licitação ou a sua dispensa autorizada por lei. José dos Santos Carvalho Filho ensina que a licitação dispensável tem previsão no artigo 24 da Lei 8666/93, e indica as hipóteses em que a licitação seria juridicamente viável, embora a lei dispense o administrador de realizá-la.

Por outro lado, no que se refere às hipóteses de inexigibilidade, a licitação não é realizada por fatores que impedem a competitividade. Neste sentido, preleciona a doutrina:

A diferença básica entre as duas hipóteses está no fato de que, na dispensa, há possibilidade de competição que justifique a licitação; de modo que a lei faculta a dispensa, que fica inserida na competência discricionária da Administração. Nos casos de inexigibilidade, não há possibilidade de competição, porque só existe um objeto ou uma pessoa que atenda às necessidades da Administração; a licitação é, portanto, inviável". (DI PIETRO, 2002, p.210)

A dispensa de licitação caracteriza-se pela circunstância de que, em tese, poderia o procedimento ser realizado, mas que, pela particularidade do caso, decidiu o legislador não torná-lo obrigatório. Diversamente ocorre na inexigibilidade, porque aqui sequer é viável a realização do certame (FILHO, 2007, p. 238).

Ainda sobre licitação dispensável, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que o art. 24 da referida lei arrola casos que se enquadram nesta modalidade,

determinando em seu inciso II que para outros serviços e compras de valor até R\$ 8.000,00 (Oito Mil Reais), a licitação é dispensável.

Nesse diapasão, no que concerne à inexigibilidade, por seu turno, a Lei nº 8.666/93 estabelece hipóteses nas quais, se configuradas, impõe-se a obrigatoriedade de contratação direta da Administração Pública com o particular, haja vista a realização do procedimento licitatório ser materialmente impossível. Com efeito, o artigo 25 do referido diploma legal faz exemplificações de hipóteses de inexigibilidade:

Art. 25. É inexigível a licitação quando houver inviabilidade de competição, em especial:

I - para aquisição de materiais, equipamentos, ou gêneros que só possam ser fornecidos por produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, vedada a preferência de marca, devendo a comprovação de exclusividade ser feita através de atestado fornecido pelo órgão de registro do comércio do local em que se realizaria a licitação ou a obra ou o serviço, pelo Sindicato, Federação ou Confederação Patronal, ou, ainda, pelas entidades equivalentes;

II - para a contratação de serviços técnicos enumerados no art. 13 desta Lei, de natureza singular, com profissionais ou empresas de notória especialização, vedada a inexigibilidade para serviços de publicidade e divulgação;

III - para contratação de profissional de qualquer setor artístico, diretamente ou através de empresário exclusivo, desde que consagrado pela crítica especializada ou pela opinião pública.

Importante ressaltar que, diante de tais premissas, a inexigibilidade da licitação se sobrepõe à dispensabilidade em virtude de que, neste, a não realização do certame licitatório é mera faculdade da Administração, ou seja, cinge-se a um juízo de discricionariedade, conforme interesse público.

7 POSSIBILIDADE DA DAÇÃO DE BENS MÓVEIS COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA AFRONTA AO ART. 37, XXXI CR/88

No que diz respeito ao crédito tributário, Código Tributário Nacional assevera, em seu artigo 141, que o mesmo somente se modifica, extingue ou será suspenso ou extinto, nos casos previstos no referido Codex.

Mais especificamente, realizando uma interpretação literal do apontado artigo, presume-se que as causas de extinção do crédito tributário se restringem àquelas elencadas no artigo 156 do CTN. Conforme estudado, já houve o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de suspender a eficácia de leis ordinárias emitidas pela administração que autorizavam a dação de bens móveis, ante a inexistência de previsão legal expressa, sendo que tais modalidades de extinção de crédito somente poderia ser ampliada mediante a implementação por Lei Complementar.

A princípio e como já foi dito, é de se considerar que o próprio CTN aborda a dação em pagamento como uma modalidade de causa extintiva de crédito tributário. Para a maioria dos autores, assim como o posicionamento adotado na ADI 1.917/DF, a enumeração do artigo 156 é exaustiva, e não exemplificativa.

No entanto, são necessárias algumas análises do entendimento adotado pelo STF no julgamento da ADI em comento. É que, o posicionamento adotado não pode ser generalizado, visto que reflete apenas na inconstitucionalidade de uma lei criada pelo Distrito Federal, que exigia como pagamento a dação de materiais com finalidade de atender programas do Governo.

Contudo, o fundamento de maior relevância arguido no julgamento da ADI nº1.917 é que essa nova modalidade acabaria por desrespeitar as regras constitucionais para a aquisição de bens pela Administração Pública, expressamente a Lei das Licitações e seu procedimento licitatório.

O que, mais adiante com o julgamento do mérito dessa ADI, em 2007, veio firmar que, a discussão versaria na afronta ao procedimento licitatório.

Destarte, em outro julgamento do mérito da ADI 2.405, o Pretório Excelso compreendeu que a ausência de orientação prevista no artigo 146 da CR/88, nada se abstém da competência tributária ser editada pelos Estados Membros, respeitando a autonomia de uma federação centrípeta com competência legislativa na área do direito tributário.

Não obstante, Luciano Amaro entende que:

O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A dação em pagamento, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar n. 104/2011; como essa lei só se refere à dação de imóveis, a dação de outros bens continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão, que extingue a obrigação se, na mesma pessoa, se confundem a qualidade de credor e a de devedor (CC/02, art. 381). Há, ainda, a novação (CC/2002, art. 360. (AMARO, 2010, p.416).

Conquanto, em salutar análise do artigo 156 do CTN, a extinção da obrigação somente se exaure por outro meio que não seja o objeto da obrigação, no sentido amplo da palavra “pagamento”. Assim, verifica-se que no artigo 3º do Código Tributário, o tributo, em regra, deve ser pago em moeda ou cujo nela se possa exprimir, e ainda se entende que o mencionado artigo faz uma referência a uma expressão econômica e não se restringe apenas à forma “dinheiro”.

Com efeito, compreenda-se em admitir que o cidadão contribuinte devedor da obrigação tributária possa dispor e dar seus bens como forma de pagamento de tributos, desde é claro não infringindo a Lei de Licitações, bem como poderia viabilizar na criação de um critério para aferição do valor desses bens.

Noutro giro, quando sem a interposição de uma execução fiscal, o devedor (executado) é citado para que efetue, no prazo de cinco dias, o pagamento do débito, acrescido de juros, multa moratória e demais encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa. Faculta-se que, neste mesmo prazo, ele apresente garantia à execução.

Neste caso, se o devedor não realize nenhuma destas condutas no período estipulado, o próximo passo será a penhora de bens do executado para o pagamento das dívidas fiscais. Esta penhora pode recair sobre qualquer bem do executado, exceto aqueles considerados impenhoráveis.

Cabe observar que a Lei de Execuções Fiscais de n.6.830/80, disciplina a cobrança de crédito fiscal pertencente ao Estado, em virtude da existência de contribuintes que não cumpriram com o adimplemento, descrevendo em seu artigo 11, algumas formas extintivas de crédito tributário, que prevê:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

Deste modo, em analogia ao artigo supracitado, tem-se que a recusa do pagamento através da dação é despreza os princípios da finalidade e eficiência que regulam a Administração Pública, pois se até mesmo os bens móveis aqui são instituídos como pagamento da dívida ativa, porque não, a possibilidade de se instituir a dação em pagamento também os bens móveis.

À vista disto, assim como a União, os Entes Federados e Municípios também possuem competência tributária, delimitando o legislador na Lei Maior a competência concorrente para legislar sobre Direito Tributário, conforme definido no artigo 24 da CF/88:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I-direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

II-orçamentos.

Por consequência, baseado no supracitado artigo, a Assembleia Legislativa do Estado de Minas Gerais criou a Lei n. 14.699, de 06/08/200, que trata das formas de extinção e garantias do crédito tributário, estabelecendo nos seus artigos 3º e 4º:

Art. 3º O Estado e suas entidades da administração indireta com personalidade jurídica de direito público poderão permitir a extinção de crédito inscrito em dívida ativa, tributário ou não tributário, por meio de dação em pagamento.

Art. 4º O Poder Executivo poderá autorizar a extinção de crédito inscrito em dívida ativa, mediante dação em pagamento ao Estado de bens móveis ou imóveis, verificada a viabilidade econômica financeira, a conveniência e a oportunidade.

Portanto, se abstrai que na eventualidade de omissão de normas gerais da União, os Entes Federativos detêm competência plena no que concerne a instituição do tributo, de modo a assegurar o poder de tributar e exercer a autonomia financeira, mas a possibilidade levantada no presente estudo deve ser constatada a

sua eficácia em casos concretos de modo a fixar um critério dos quais sejam estes bens móveis ensejadores de extintivo crédito tributário.

Em relação à afronta as exigências do procedimento licitatório, existe a previsão legal de dispensa da licitação em alguns casos e que poderiam ser perfeitamente aplicáveis e benéficas à dação em pagamento em bens móveis. Conforme mencionado, é possível a aplicação dessa nova modalidade mediante autorização legal, desde que se enquadre nas exceções do procedimento licitatório, seja pela dispensa de licitação, ou pela inexigibilidade do procedimento.

Logo, partindo de tais premissas, é possível a dação em pagamento ser atingida também em bens móveis, como extinção no crédito tributário. Posto que a Lei 8.666/93, que institui as normas licitatórias, enumera algumas hipóteses de dispensa do procedimento licitatório, podendo ser aplicadas na dação em pagamento de bens móveis como forma de extinção do crédito tributário.

Com efeito, se observadas as dispensas à licitação e se aplicar o artigo 24 da Lei 8.666/93 também aos bens móveis, pode ser visto como mais uma forma de extinção do crédito viável, pois visa estabelecer relações com os contribuintes de modo a adimplir suas obrigações tributárias por este meio.

De igual natureza, com a contribuição do artigo 146, inciso III, alínea b da CR/88, o Estado, de acordo com seu entendimento, pode legislar sobre Lei Complementar, normas em matéria de legislação tributária como forma de proteger seu próprio erário, norteado pelos fundamentos do princípio do interesse público.

8 CONCLUSÃO

Após a análise das formas de extinção do crédito tributário, elencadas no artigo 156 do CTN, mais precisamente sobre a modalidade da dação em pagamento em bens, surgem indicativos sobre a sua aplicação aos bens móveis, como condição de extinção do crédito tributário.

Tais vertentes, como defendido por Luciano Amaro, Hugo Machado e Eduardo Jardim, advêm da possibilidade atribuída aos Entes Federados em legislar especificamente sobre determinados temas afetos ao direito tributário, como também da predominância da necessidade do interesse público em fomentar suas políticas econômicas no âmbito tributário.

Ademais, a própria Lei de Execuções fiscais permite a penhora de bens móveis em casos de execução da dívida ativa do Estado sem a ofensa de qualquer princípio constitucional, o que não constitui nenhuma novidade dentro da execução fiscal, desde que respeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório.

A permissão legislativa dada pela Constituição Federal para a criação de novos meios de extinção de débitos, seja pela competência absoluta instituída por Lei Complementar, ou por meio de leis ordinárias instauradas pelos entes federativos na competência concorrente, que regulamente especificamente sobre o tema, demonstra que a Fazenda Pública, com o decorrer do tempo, vem encontrando meios facultativos e não usual para cobrar seus créditos.

Por outro aspecto, o tema também encontra controvérsias no âmbito da Suprema Corte Brasileira, que após muita discussão, firmou o entendimento no sentido de que apenas aquelas modalidades ensejadoras extinguem o crédito tributário e qualquer aplicação diversa estipulada necessitaria de previsão legal por Lei Complementar da União para dispor de regra gerais tributárias e consequente modalidades de extinção.

Independentemente de sua finalidade, a permissão de criação de uma nova modalidade de extinção de débitos acaba por recair na discussão sobre uma possível ofensa a critérios também estabelecidos constitucionalmente, como no caso da obrigatoriedade da licitação que orienta a administração pública, preservando seus princípios, os quais a Administração Pública deve-se pautar, em obediência a Constituição Brasileira como forma de atender a sociedade da melhor maneira

possível, conforme preconiza os doutrinadores Celso Antônio Bandeira de Melo e Maria Sylvia de Pietro.

Nesta acepção sobre o tema, sopesando-se ambas as vertentes apresentadas, depreende-se que a criação de novos meios de extinção de débitos assiste a facilitação da relação tributária, o que deve ser realizada sempre em observância aos princípios da legalidade e isonomia, ambos consagrados no contexto administrativo e tributário, devendo ser conveniente e benéfico para ambas às partes da relação tributária.

Logo, diante dos rápidos avanços sociais, como perante a atual crise financeira que o Brasil se encontra assolado, seria um retrocesso jurídico engessar a possibilidade dessas extinções, instituindo um cunho taxativo as hipóteses de extinção da obrigação tributária.

Ao mesmo tempo, em virtude do mesmo colapso que vive a atual economia do Brasil, ignorar regras que também estabelecem parâmetros para a administração pública de modo a proteger o patrimônio e a sociedade de administradores inescrupulosos e corruptos, que se utiliza de qualquer brecha da máquina administrativa para infringir o interesse público em prol de seus próprios e mesquinhos interesses.

Sendo assim, torna-se imprescindível a adoção de um posicionamento visionário e otimista em relação ao Direito Tributário pátrio, juntamente com a percepção de uma coexistência com a legalidade para lidar com a extinção do crédito tributário. Nesse sentido, compreende-se ser possível a inserção de uma nova modalidade de extinção de crédito, no caso a dação em pagamento de bens móveis, desde que respeitada às regras do procedimento licitatório, visto que as mesmas possuem suas exceções, oportunizando aos contribuintes saldar suas dívidas em prol do interesse público.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 7 ed. Rio de Janeiro: São Paulo: Método, 2013.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de direito tributário**. 6 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 2. Edição. Editora Saraiva, 1998, p. 367/368 e 390.

BARROSO, Jamisson Mendonça. **Extinção do crédito Tributário**. 2010. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/5800/Extincao-do-credito-tributario>>. Acesso em 30 mai. 2018.

BRASIL. Constituição **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/5172htm>. Acesso em: 24 abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 6.830** de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.html>. Acesso em: 05 mai. 2018.

BRASIL. **Lei 8.666/93**, de 21 de julho de 1993. Dispõe sobre normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.thm>. Acesso em: 03 mai. 2018.

BRASIL. **Lei 10.406** de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 30 mai. 2018>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de inconstitucionalidade 1917-5 – DF**. Relator. Min Ricardo Lewandowski; julgamento: 06.11.2002; Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de inconstitucionalidade 2405-1**. Relator: Min. Carlos Brito; Julgamento: 06/11/2002; Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>>. Acesso em: 02 abr. .2014.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 14ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. São Paulo / SP: Malheiros Editores, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 2010

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2008.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de direito administrativo**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2007. p.225.

GUINDANI, Gilson Ferreira. **Extinção do crédito tributário**. 2016. Disponível em: <<https://gilsonguindani.jusbrasil.com.br/artigos/256197334/extincao-do-credito-tributario>>. Acesso em 30 de mai. 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: teoria gera das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2008.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

JUNCO, José Alexandre. **Extinção da obrigação e do crédito tributário e suas implicações conceituais**. 2011. Disponível em: <[ambito-juridico.com.br: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9284](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9284)>. Acesso em: 30 mai. de 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3 ed. Malheiros. São Paulo. 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 536.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12^a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEREIRA, Rodrigo da Cunha. **Código civil anotado**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

ROCHA, Roberal. **Código tributário nacional para concursos**. 2 ed. Bahia: Jus Podivim, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Marcio Tadeu Martins dos. **A dação em pagamento no Direito Tributário**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 19 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48673&seo=1>>. Acesso em: 02 Mai. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12 ed., Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2005. p. 288.

UNIFOR/MG. **Manual de normatização de trabalhos acadêmicos**. 6 ed. Formiga: Ed. UNIFOR/MG. Disponível em: <[http://www.uniformg.edu.br/images/Biblioteca/ManualNormalização 2017.pdf](http://www.uniformg.edu.br/images/Biblioteca/ManualNormalização%202017.pdf)>. Acesso em 05 mai. 2018.