XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

FLÁVIO COUTO BERNARDES

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Demetrius Nichele Macei, Flávio Couto Bernardes – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN:978-85-5505-558-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Impostos. XXVI Congresso Nacional do CONPEDI (27. : 2017 : Maranhão, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal do Maranhão - UFMA
São Luís – Maranhão - Brasil
www.portais.ufma.br/PortalUfma/index.jsf

XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Começamos esta apresentação parabenizando e agradecendo todos os profissionais envolvidos para que o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI SÃO LUÍS – MA, sob o tema Direito, Democracia e Instituições do Sistema de Justiça se concretizasse num sucesso, como realmente ocorreu.

Cabe, então, nesta etapa final, registrar os trabalhos dos comprometidos articulistas que sujeitaram corajosamente seus trabalhos ao crivo dos avaliadores no intuito principal de enriquecer a Ciência do Direito.

Desta feita, apresentamos, a seguir, os artigos que se submeteram ao Grupo de Trabalho denominado "Direito Tributário e Financeiro II". Para tanto, os artigos avaliados serão brevemente introduzidos para que o leitor se sinta instigado a se aprofundar na leitura completa da obra.

Iniciamos tal empreitada, com o texto “A EDIÇÃO DE CONVÊNIOS NO ÂMBITO DO ICMS: LIMITES À LEGALIDADE” de autoria de José Julberto Meira Junior e Demetrius Nichele Macei. O artigo analisa de forma objetiva o instituto do convênio no âmbito do ICMS e os seus limites legais e constitucionais a serem observados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária e pelas unidades federadas.

Em seguida, Analice Franco Gomes Parente e Marcus Vinícius Parente Rebouças, em “CAPITALISMO E DESIGUALDADE SOCIAL NO CAPITAL NO SÉCULO XXI, DE THOMAZ PIKETTY”, analisam aspectos relativos à desigualdade social diante das tendências inerciais do capitalismo de hipervalorização da taxa de rendimento do capital em face do crescimento econômico.

“SOCIEDADE LIMITADA: RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS”, de Juliano Mirapalheta Sangoirsa, trata da responsabilidade dos administradores de sociedades limitadas pelos débitos tributários da sociedade. Mais especificamente, o artigo foca na questão interpretativa do artigo 135 do Código Tributário Nacional, principalmente no tocante a intepretação que a Fazenda Nacional tem dado a tal dispositivo.

Na sequência, Fernando Rangel Alvarez dos Santos e Alexandre Pedro Moura D'Almeida, em “A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO”, discutem a relação entre a tributação da renda do trabalho e seu papel no cenário democrático. Atestam, por intermédio de uma pesquisa descritiva, um distanciamento entre o legislador e o destinatário da norma.

Em “IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NA ATUAL SITUAÇÃO SOCIOECONÔMICA DO BRASIL”, Mariana Pontes Caminha Muniz, pertinentemente, averigua o binômio possibilidade e necessidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, no Brasil. A articulista analisa, também, os principais projetos de lei e a proposta de emenda à Constituição relacionados ao imposto.

O próximo artigo, denominado “A DAÇÃO EM PAGAMENTO TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL”, de Armando Rodrigues Gadelha Moreira, com base na análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial, esta com foco no Supremo Tribunal Federal, procura esclarecer como o instituto da dação em pagamento pode se assemelhar com uma execução voluntária, questionando-se, então, a possibilidade da utilização subsidiária da Lei de Execução Fiscal, no intuito de se ampliar as possibilidades de bens a serem usados na dação em pagamento na esfera fiscal.

Fabiano Ferreira Lopes e Leonardo Albuquerque Marques, autores de “CONSIDERAÇÕES SOBRE A NOTA FISCAL ELETRÔNICA E SEUS REFLEXOS QUANTO AO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO”, clarificam os impactos no lançamento tributário, quando da implantação do Sistema de Escrituração Digital, especialmente quanto à Nota Fiscal Eletrônica.

O texto “TRIBUTAÇÃO E MOEDAS VIRTUAIS”, de Bruno Schimitt Morassutti e Alexander Pibernat Cunha Cardoso, aborda, de forma genérica, o fenômeno das moedas virtuais sob a perspectiva do direito tributário. Os autores analisam o suporte fático dessa tecnologia e o confrontam com as regras matrizes de incidência tributárias que vigem atualmente. O mais interessante é a conclusão dos pesquisadores, que constataram, por motivos que são bem explanados no texto, que atualmente só é possível tributar as moedas virtuais pelo IR, pelo ISSQN e pelo ITCMD.

Com um teor mais crítico, “TRATAMENTO DESFAVORECIDO DO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL: SOB ANÁLISE DO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO”, de Cloeh Wichmann Orive Lunardi e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, analisa o confronto entre os parcelamentos para o Microempreendedor Individual

(MEI) e o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), no intuito de demonstrar que o tratamento jurídico dispensado aos microempreendedores individuais não respeita, de fato, a diretriz constitucional sobre o favorecimento das pequenas empresas.

Com um recorte bem específico, "A PROGRESSIVIDADE FISCAL RELATIVA AO IPTU ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA REDISTRIBUTIVA MUNICIPAL", dos articulistas Tamara Rodrigues Ramos e Ricardo Bravo aborda, com foco no Imposto Predial e Territorial Urbano, o contexto das políticas públicas fiscais municipais, cujo objetivo seja uma tributação equitativa.

"DIÁLOGO SOBRE A CONSTITUCIONALIDADE DA PENA DE PERDIMENTO NA IMPORTAÇÃO", de autoria de Eduardo Silva Luz e Liziane Angelotti Meira, com apoio doutrinário e jurisprudencial, fomenta a discussão sobre a constitucionalidade da pena de perdimento aplica em matéria aduaneira nos casos de importação irregular.

Jeferson Sousa Oliveira, em "EFEITOS SOCIOECONOMICOS DO PLANEJAMENTO FISCAL", de forma analítica, aborda o cenário da erosão da base tributável e transferência de lucros (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), procurando compreender como o papel do planejamento tributário frente às finanças do Estado e seus reflexos quanto à viabilidade de financiamento de suas políticas públicas.

Com enfoque nas imunidades fiscais, Bruno Soeiro Vieira e Iracema De Lourdes Teixeira Vieira apresentam "IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL: UMA ANÁLISE TELEOLÓGICA E CRÍTICA", trabalho que trata da análise teleológica da imunidade tributária musical, objeto da Emenda Constitucional nº 75. Com base em fontes legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais, os pesquisadores esclarecem os fundamentos de criação da retrocitada emenda.

"O INSTITUTO DA "DELAÇÃO PREMIADA" E O CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO OU BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS NO DIREITO LUSO-BRASILEIRO", de José Arnaldo De Oliveira e Antonildes Medeiros Mota Gomes, compara os institutos da delação premiada e o crime de branqueamento de capitais no direito brasileiro e português. Além disso, os articulistas traçam a situação da legislação brasileira quanto as temáticas da corrupção e lavagem de dinheiro.

"RENÚNCIA DE RECEITA TRIBUTÁRIA E CIBERTRANSPARÊNCIA: SOBRE A (IN) DISPONIBILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES PELOS PORTAIS DA TRANSPARÊNCIA DOS MUNICÍPIOS COM MAIOR PRODUTO INTERNO BRUTO (PIB) DO ESTADO DO

RIO GRANDE DO SUL", de autoria de Luiz Felipe Menezes Tronquini e Têmis Limberger, num recorte bastante específico, por intermédio de pesquisa empírica, atesta a dificuldade da concretização da boa administração pública com fundamento na pobre disponibilização de informações relativas a renúncia de receita tributária decorrente da concessão de incentivos tributária pelos Portais da Transparência dos dez Municípios com maior PIB, no estado do Rio Grande do Sul, com base no ano de 2014.

O próximo artigo, intitulado "A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA", de Jose Eduardo Barroso Colacio, utiliza a pesquisa jurisprudencial, com foco especificamente no Supremo Tribunal Federal para analisar se o protesto extrajudicial da Certidão da Dívida Ativa é de fato constitucional.

O penúltimo artigo chamado "A (NOVA) ROUPAGEM DA NORMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: A TRIBUTAÇÃO À LUZ DE UMA TEORIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA", de José Diego Martins de Oliveira e Silva e Vicente Bandeira de Aquino Neto, pretende identificar se o Estado Democrático de Direito influencia na essência da norma jurídico-tributária. Mais especificamente, o trabalho apresenta uma noção acerca da natureza da norma jurídica na visão de alguns jusfilósofos para, como meio para averiguar a essência arrecadadora e a essência garantidora da tributação.

Também pautada numa interpretação constitucional, "A EXECUÇÃO FISCAL ADMINISTRATIVA: UM OLHAR SOBRE A PERSPECTIVA DA AMPLA DEFESA COMO INTEGRANTE DO FEIXE DE GARANTIAS CONSTITUCIONAIS QUE COMPÕEM O DEVIDO PROCESSO LEGAL", de autoria de Henrique Machado Rodrigues de Azevedo e Flávio Couto Bernardes, analisa a relação do instituto da ampla defesa, corolário do princípio do devido processo legal, com a constitucionalidade da introdução da execução fiscal administrativa no ordenamento jurídico brasileiro.

Pois bem. Pelo conteúdo exposto acima, ainda que conciso, resta ainda agradecer a honraria que nos foi dada ao podermos fazer parte de tamanha realização voltada a Ciência do Direito. Agradecemos também os articulistas pela coragem e iniciativa que tiveram ao propor seus trabalhos ao CONPEDI.

Por último, mas não menos importante, registramos nossa gratidão ao CONPEDI por ter concedido este espaço de reflexão e grande aprendizado, bem como, sem mais delongas, convidamos todos os leitores a usufruírem desta coletânea.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes – UFMG

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei – UNICURITIBA

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A DAÇÃO EM PAGAMENTO TRIBUTÁRIA E APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL

THE DAMAGE TO TAX PAYMENT AND SUBSIDIARY APPLICATION OF THE FISCAL EXECUTION LAW

Armando Rodrigues Gadelha Moreira [1]

Resumo

A dação em pagamento se configura como a prestação da obrigação de forma diversa da originalmente estabelecida. Figura com utilização defendida no direito tributário, para extinguir o crédito tributário, como exposto no art.156, XI, do CTN, que limita à utilização à bens imóveis. Falha legislativa gerada por obediência à julgado do STF, que já foi superado. Para operacionalizar totalmente a dação de bens móveis, visualiza-se a utilização da lei de execução fiscal de forma subsidiária aproximando na pratica da dação em pagamento com a execução voluntária e beneficia o contribuinte e o fisco que recebe um crédito que estaria perdido.

Palavras-chave: Dação em pagamento, Bens móveis e imóveis, Tributos in natura, Lei de execução fiscal, Execução voluntária

Abstract/Resumen/Résumé

The payment entitlement is defined as the provision of obligation in a manner different from that originally established. Figure defended in tax law to extinguish the tax credit, as set forth in art.156, XI, of CTN, limits its use to realty. Legislative failure generated by obedience to STF judgment, which has already been overcome. In order to fully operationalize the assignment of chattels, the utilization of the enforcement is viewed in a subsidiary manner, approaching in practice the payment in payment with voluntary execution and benefits the taxpayer and the tax authorities who receive a loan that would be lost.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Dation in payment, Chattels and realty, Tax in natura, Tax execution law, Self execution

[1] Graduado em direito pela Unichristus, Pós-Graduação em direito tributário pela FA7 e Mestrando em Direito Privado pelo Centro Universitário 7 de setembro.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto de estudo a figura da dação em pagamento na esfera tributária, ou seja, a apresentação de bens para realizar a satisfação do crédito tributário gerando a sua extinção e realizar análise em face da limitação do texto legal, que permiti apenas a utilização de bens imóveis.

Defronte dessa limitação, há o questionamento da sua razão e os efeitos estabelecidos de seu cumprimento fidedigno do texto legal de forma exegética, pois a possibilidade de apresentação de outros bens geraria maior efetividade e benefícios tanto para o fisco quanto para o contribuinte. Principalmente em momentos de crises econômicas como o que o Brasil passa nos anos de 2015 a 2017, em que há resseção nacional.

Passasse-a a ver que o instituto da dação em pagamento no seu aspecto prático pode se assemelhar a uma execução voluntária, em que se passa a questionar a possibilidade de utilização subsidiária da Lei de Execução Fiscal, com a finalidade de utilizar seu rol de bens executáveis, para estender às possibilidades de bens a serem utilizados no instituto da dação em pagamento no âmbito tributário.

Sendo para isso, realizado uma análise doutrinária dos conceitos empregados e uma análise da evolução legal e jurisprudencial no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Pesquisa que se faz necessário a explicação do que seja a dação em pagamento, que possui origem no direito civil.

1 O instituto dação em pagamento

Inicialmente deve-se apresentar o conceito básico do instituto da Dação em Pagamento, nomeação original *datio in solutum*, presente no Código Civil (CC) de 2002, este que é apresentado por Venosa (2004, p. 286) como sendo uma forma de satisfação da obrigação originária de forma diversa e posterior ao que inicialmente foi acordado e que a nova forma estabelecida pelas partes não possui vinculação ou limitação ao objeto inicial do contrato, ou seja, o que se altera é o objeto da prestação de uma das partes,

estando todo o contrato vigente como se nunca tivesse sido alterado e no sentido de alternância irrestrita da obrigação inicial Caio Mario (2004, p. 233) afirma o seguinte:

> [...] também em nada afeta a essência da dação em pagamento que a coisa entregue seja móvel ou imóvel, corpórea ou incorpórea, um bem jurídico qualquer, uma coisa ou um direito, como o usufruto. É mister, contudo, que seja diferente da divida.

Esse instituto teve origem na Roma antiga, e foi criado em um ambiente onde o adimplemento fidedigno da obrigação inicialmente apresentada seria a regra absoluta, “"*solutio eius quod debetur*" presente nas Institutas de Gaio e Justiniano“ (HIRATA, 2001, p. 624).

Contudo, “Justiniano admitia, para certos casos, devido a difícil situação econômica da época, a *datio in solutum necessária*, que prescindia do consentimento do credor” era aplicada e permitia a substituição da obrigação original devido a uma “escassez da moeda” (HIRATA, 2001, p. 625) configurando assim o uso da dação em pagamento necessária principalmente em momentos de crises econômicas.

Na Roma antiga os estudiosos do tema nomeados por sabinianos apresentaram que a natureza jurídica da “*datio in solutum* era uma hipótese de extinção *ipso jure* da obrigação, ou seja, agia como fato de eficácia no plano da existência da dívida” (HIRATA, 2001, p. 629), entendimento que foi confirmado por Justiniano, “pois eles convertiam o valor da coisa para o seu equivalente em dinheiro, o que fazia a entrega da coisa equivaler ao seu valor, extinguindo o crédito” (HIRATA, 2001, p. 630).

Fica assim exposto a origem do instituto que é de satisfação da obrigação, a qual por algum motivo não pode ser originalmente concluída e há a substituição que é monetariamente equivalente.

A dação em pagamento é presente em vários ordenamentos e há várias discursões atuais, como instrumento necessário para ajuda aos devedores afetados pela crise hipotecária espanhola e outros momentos de crise em outros países como afirma Gonzalo Villa (2016, p 51):

> El Decreto 905 de 2002 del gobierno argentino reguló la forma cómo, en razón a la crisis financiera, los titulares de cuentas bancarias podrían ejercer la opción de recibir, a través de la entidad financiera correspondiente, en dación en pago,

> total o parcial, de dichos depósitos, bonos del gobierno nacional en dólares estadounidenses libor 2012.

Como fica exposto em sua origem e atualmente, há correlação da dação em pagamento e crises econômicas, quando se torna difícil a satisfação monetária das obrigações.

2 A dação em pagamento no âmbito tributário

Apesar de inicialmente não existir legislação federal que abordasse a dação em pagamento em nível federal, nos estados já existiam leis que a regulamentava (ex. Lei n°1.624/97 do Distrito Federal) e era defendida por parte dos doutrinadores como aplicável mesmo sem lei federal, pois o rol de extinção do crédito tributário não seria exaustivo, sendo alguns de seus defensores Hugo de Brito Machado e Sancha Calmon.

Já o instituto da dação em pagamento para satisfação de crédito tributário foi implantado na legislação federal por meio da lei complementar nº104 que acrescentou ao artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN), dispositivo que apresenta o seguinte texto disposto abaixo:

> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
> [...]
> XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

Conforme o texto legal, a dação em pagamento se apresenta como uma nova forma de extinguir o crédito tributário com a apresentação de um bem, mas especificadamente de um imóvel, para em alternância ao pagamento realizado em espécie, como forma de extinguir o crédito tributário existente, sendo esse crédito de origem federal, estadual ou municipal.

O texto legal delimitando da utilização da dação apenas para bens imóveis tem sua provável origem, raciocínio motivado pelo desenvolvimento histórico, o qual passa-se a seguir.

Na decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) de nº1917-5/98 da Lei Ordinária n°1.624/97 do Distrito Federal que possuía regulação da possibilidade de utilizar a dação em pagamento com a utilização de bens móveis e imóveis. Tendo que salientar que o STF em decisão por maioria de votos, apresentou entre as inconstitucionalidades a utilização, devendo a matéria ser regulada apenas por Lei Complementar e a impossibilidade de utilização da dação em pagamento com bens móveis, pois seria uma forma de irregularidade de licitação, pois para a aquisição de bens móveis pela administração pública, deveria utilizar se de licitação que é regulada pela lei 8.666/93. Por esse motivo a LC nº104 traz de forma específica a aplicação da dação em pagamento apenas para imóveis, para tentar se enquadrar no entendimento da corte suprema.

Contudo, no ano de 2002, o STF mudou o entendimento na ADI nº 2405-1, que contestava Lei Ordinária 11.475/2000 do Rio Grande do Sul que se assemelha ao do Distrito Federal que foi objeto de análise. O julgado o STF apresentou de forma unanime novo entendimento, afirmando a possibilidade de utilização de Lei Ordinária para regular a matéria e que é possível a apresentação tanto de bens imóveis quanto de bens moveis com o fim de extinguir o crédito tributário, por meio da dação em pagamento, pois existe um crédito preexistente, não se configurando violação à obrigação de licitar, por não ser forma de aquisição de propriedade, e sim a satisfação de crédito existente, tanto que a figura da adjudicação, que na execução é a tomada de um bem para si em busca da satisfazer o credito existente, o que reconhecidamente não configura violação legal.

Já em 06 (seis) de março de 2016 (dois mil e dezesseis), a lei 13.256 regula o dispositivo que estabelece a dação em pagamento como forma de extinção do credito tributário, estipulado no artigo 156, XI, do CTN, regramentos que estabelecem que para extinguir o crédito tributário, o contribuinte poderá utilizar o instituto da dação em pagamento para apresentar coisa diversa da obrigação originária (dinheiro), contudo a lei, somente permite a apresentação de imóvel, que terá sua avaliação realizada judicialmente, tendo o contribuinte que desistir de toda ação que contesta o crédito.

Mas vale ressaltar que em pouco tempo, em 29 de março de 2016, foi emitida Medida Provisória (MP) 719, onde alterou a lei 13.258, dizendo que a dação seria aplicada a quem estivesse na dívida ativa, a avaliação seria nos termos do Ministério da Fazenda e estariam excluídos dessa possibilidade os contribuintes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de

Pequeno Porte (Simples Nacional), valendo ressaltar que essa MP foi aprovada pelo Congresso Nacional com publicação no diário oficial da união em 15 de julho de 2016 na lei nº13.313 e manteve o texto original referente a dação em pagamento.

Portanto, a dação em pagamento é uma forma de extinção de credito tributário, devendo, basicamente, o contribuinte devedor, deve apresentar bens imóveis e desistir de qualquer questionamento envolvendo o debito tributário.

2.1 Crítica à lei - o imóvel

Em análise à legislação atual atinente a dação em pagamento realizada para a satisfação de créditos tributários da União há várias críticas e dentre elas a principal limitação é o entendimento de que se pode apresentar apenas bens imóveis.

Pois na dação em pagamento no âmbito tributário, ocorre a substituição de dinheiro por coisa, no caso por bem imóvel, para extinguir o crédito tributário. Contudo no direito civil, a dação em pagamento (*datio in solutum)* não se limita à substituição do dinheiro por coisa. Sempre que houver a substituição do objeto original por outro em ocasião do cumprimento da obrigação, em decorrência do consentimento do credor, haverá dação em pagamento. Assim, poderá haver substituição de dinheiro por coisa; substituição de uma coisa por outra coisa ou a substituição de uma coisa por obrigação de fazer etc. E nesse sentido Luciano Amaro (2010, p. 416) apresenta:

> A dação em pagamento, na lei civil, dá-se quando o credor consente em receber prestação diversa da que lhe é devida (CC/2002, art. 356). O Código tributário Nacional, no texto acrescentado pela lei Complementar nº 104/2001, só prevê a dação de imóveis, o que não impede, a nosso ver, que outros bens(títulos públicos, por exemplo) sejam utilizados para esse fim, sempre, obviamente, na forma e condições que a lei estabelecer.

Portanto, a restrição de apresentação apenas de imóveis para dação em pagamento restringe o contribuinte, por não poder apresentar demais bens de maior liquidez, que trariam maior satisfação ao ente público, que compreenderia de forma mais exata aos valores dos tributos, que possuem em maior quantidade e seriam mais difíceis do ente tributante em uma execução realizar.

Não obstante, a concentração da crítica no presente trabalho ser dirigida à utilização apenas de imóveis, a legislação também pode sofrer diversas críticas na questão de imitar a sua dessa possibilidade os contribuintes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), o que poderia ser mais uma descriminação e falha da lei.

3 O conceito de tributo

Em análise ao instituto da dação em pagamento, onde se apesenta um bens diverso de dinheiro, há a impressão de que o conceito atual de tributo foi modificado, conceito esse disposto no artigo 3° do CTN, o qual estabelece que tributo é toda prestação pecuniária prestada monetariamente, como forma de proteção individual do cidadão, pois o Estado não pode mais exigir de forma arbitraria e autoritária como tributo um bem específico como sua casa ou a realização de trabalho forçado, como acontecia na antiguidade e em regimes autoritaristas.

A dação em pagamento não alterou esse conceito, pois como está escrito no referido artigo o tributo deve ser prestado em "moeda ou cujo valor nela se possa exprimir", essa segunda parte se apresenta como fundamento para a dação, que em sua realização há a conversão dos bens ofertados em dinheiro e por isso em nenhum momento há a desvinculação monetária do tributo, característica similar ao exemplo apresentado por Hugo da Brito Machado (2010. p.63 e 241) ao apresentar que "[...] a penhora não extingue o crédito. Havendo arrematação do bem penhorado, a Fazenda Pública credora receberá dinheiro" do bem em execução "[...] a questão essencial, portanto, que se estabelece para sua aplicação, diz respeito ao estabelecimento do preço do bem imóvel a ser recebido em pagamento", ocorrendo o mesmo na dação em pagamento, o bem é avaliado e o valor estabelecido para o bem que será transformado na quitação do crédito tributário.

E nesse mesmo sentido Eduardo Marcial Ferreira Jardim (1994), sustenta que o texto legal não seria pleonástico ao referir que o tributo seria prestado em dinheiro ou cujo valor nela se possa exprimir, pois salienta que o dever jurídico originário em dinheiro deverá ser a obrigação também solvida em dinheiro, havendo a possibilidade de a

extinção do crédito tributário ser efetuado também em algo que possa ser convertido em dinheiro no valor equivalente.

Deixando explicito que a apresentação de outra coisa em dação em pagamento é de livre escolha do contribuinte, não podendo os entes estatais realizarem qualquer interferência na escolha de apresentação do bem e assim corrobora Sacha Calmon (2010, p.707):

> A dação em pagamento de coisa distinta de dinheiro é prerrogativa do credor, a teor do Código Civil, em razão de transação judicial ou administrativa. O devedor não tem escolha: seu ato, por isso que necessitado, consiste em dar dinheiro, ou valor que nele se possa exprimir, a título de pagamento da obrigação tributária, a qual, por definição, é pecuniária.

Na utilização da dação em pagamento como forma de extinção do credito tributário, a escolha do bem a ser apresentado é de livre iniciativa do indivíduo, não podendo haver qualquer influência ou gerencia por parte do Estado lato senso.

4 Aplicação da lei de execução fiscal de forma subsidiária

Em face da problemática apresentada anteriormente, pela dificuldade de falta de legislação que regula a dação em pagamento e as falhas nas leis que existem que acaba por tornar inoperante o instituto, falha gerada na observação pelo legislativo ao julgado posto pelo STF. Vislumbra-se a alternativa de se aplicar de forma subsidiária a lei de execução fiscal, enquanto não haja legislação que possa ser satisfatoriamente aplicada, a qual determina o rito de avaliação do bem apresentado e outras formas de melhor utilização do bem por parte do estado, como a adjudicação e por apresentar regulação de como realizar os bens móveis e imóveis para extinguir o crédito tributário, aceitando a lista do art.11, da lei n°6830 Lei de Execução Fiscal (LEF).

A busca por essa possibilidade de utilização da lei de execução fiscal, quando se pesquisa, observa-se que não é totalmente nova como demonstra Marcio Tadeu (2014):

> E não poderia ser diferente, pois a Lei 6830/80 que trata do processo executivo fiscal prevê em seu artigo 24[5] a hipótese de adjudicação pela Fazenda Pública e não faz nenhuma restrição aos bens móveis, o que reforça o entendimento de que é possível a dação em pagamento para essa espécie de bens.
>
> Trata-se de instituto semelhante à dação em pagamento, ainda que com esta não se confunda, consistente no ato judicial através do qual se transfere a propriedade de bem penhorado para o credor, com a finalidade de quitação do débito objeto do processo executivo[6].

Como se observa nos dizeres de Marcio Tadeu a execução fiscal realiza o recebimento de bens, inclusive realizando adjudicação, sempre realizando uma equivalência monetária do bem imóvel e móvel. Entendimento que se passa a apresentar sua estruturação e fundamentação.

Em relação ao disposto de forma literal no texto legal onde se apresenta a extinção do crédito tributário com a dação em pagamento de bem imóvel, como exposto anteriormente, somente há essa disposição textual, porque existia entendimento judicial da corte superior do Brasil que proibia a utilização da dação em pagamento para bens móveis, por entender que seria uma forma de burlar a licitação, entendimento que foi superado pela mesma corte e passou a estabelecer possibilidade de extinção de crédito tributário pela dação com a apresentação de bens móveis apresenta que o rol de causa de extinção não é taxativo, cabendo assim demais possibilidade não elencada nele. Com essa base passar-se-á a apresentar construção interpretativa que fundamenta a utilização de forma subsidiária da lei de execução fiscal e a inexistência de limitações à bens imóveis para satisfação do crédito tributário por meio da dação em pagamento.

4.1 Interpretação tributária

Inicialmente há de esclarecer alguns elementos iniciais, que são referentes à interpretação e integração da legislação tributária que é a impossibilidade de utilização de analogia e de interpretação no âmbito tributário sob a alegação de que o Direito tributário seria regido soberanamente pelo princípio da legalidade estrita, quase exegética, fato que não se mostra completamente correta, pois a literalidade se aplica apenas aos temas apresentados nos artigos (art. 111, do CTN): "suspensão ou exclusão do crédito tributário", "outorga de isenção", e "dispensa do cumprimento de obrigações tributárias

acessórias". E o art. 108, § 1º, do CTN, esclarece que a analogia não pode ser utilizada para exigir tributos já em seu *caput* que na “ausência de disposição expressa, o aplicador da lei tributária deve utilizar, sucessivamente, na ordem indicada: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público, e a equidade”, sendo que se pode extrair disso é que a interpretação por analogia, não se pode exigir tributo, mas deixando evidente que é a utilização da interpretação mais ampla quando em favor do contribuinte.

E no presente momento referida forma de interpretação se faz necessária para que haja um melhor enquadramento e utilização do instituto da dação em pagamento que se pode ter seu texto (art. 156, XI, do CTN) expandido, possibilitando o entendimento que permite a utilização do bem móvel.

Ezio Vanoni ([S. d.]. p. 324-332 e 525) apresenta os institutos da interpretação extensiva afirmando que "determinado fato cabe dentro da norma expressa da lei, ainda que a fórmula usada não corresponda a efetiva compreensão do preceito jurídico"; e a analogia não cabendo de forma expressa, mas cabendo na mesma ordem normativa, “o intérprete corrige a infeliz formulação da lei: no outro, completa um preceito jurídico partindo da formulação parcial deste, prevista para regular um caso particular, e chegando a regra geral de direito implicitamente consagrada pela lei.

Sendo no caso em estudo a legitima aplicação da interpretação extensiva como apresentado por Hugo de Brito Machado (2010, p. 525) que a utilização subsidiária da lei de execução fiscal não necessitaria da utilização de analogia bastaria interpretação extensiva:

> No caso, porem, nem é necessária a aplicação analógica. Basta a interpretação extensiva da norma que determina a extinção da punibilidade pelo pagamento. Interpretação extensiva que se impõe pelo principio de que o favorável deve ser ampliado, enquanto o odioso deve ser restringido. A palavra “pagamento”, nessa norma, tem sentido amplo. Significa extinção do crédito tributário. Aliás, sena até ridículo admitir que a dação em pagamento, por exemplo, ou a compensação, ou a consignação em pagamento, ou a decisão judicial que afirma não existir a dívida tributária não são causas de extinção da punibilidade.

Há de se visualizar que o ordenamento é uno, existe a necessidade de harmonização e para tanto se vislumbra a possibilidade de aplicação de forma subsidiária da Lei de

Execução Fiscal. Pois o instituto da dação em pagamento por se tratar de uma forma de execução voluntária, que busca uma economia processual, pelo contribuinte se antecipar ao Fisco e entregar o bem que seria objeto de execução.

4.2 Dação em pagamento como execução voluntária

Em análise ao instituto, ao observa a ordem prática observa-se que o contribuinte-cidadão se depara com a impossibilidade de realizar a prestação original, com o pagamento em dinheiro, mas tendo bens e não querendo sonegar e praticar todos os atos dentro da legalidade busca o ente fiscal e apresenta um bem que satisfaz o crédito tributário, antecipando assim a execução fiscal. Configurando assim a boa-fé do contribuinte, pois ele poderia apenas esperar o fisco abrir processo executório e esconder os bens, mas como um bom contribuinte antecipa a execução e apresenta o bem e um dos benefícios de antecipar ao ato executório do fisco o cidadão fica na livre escolha do bem que saciará o crédito. Assim como Thaise Aparecida (2017) afirma ”o contribuinte pode oferecer bens imóveis espontaneamente ao Fisco para liquidar seus créditos tributários.” Portanto não haveria a ordem de preferência estabelecida no art. 11, da LEF.

Como dispõe a legislação original lei n°13.258 possibilitando a dação em pagamento quando do lançamento do tributo e mais especificadamente no texto apresentado pela MP 719 quando estabelece que a dação pode ser realizada quando estiver inscrito ao o crédito em dívida ativa, possibilitando a antecipação do contribuinte e apresentar o bem que seria executado.

Sendo configurando assim a dação em pagamento um instituto de extinção do credito de forma indireta como Thaise Aparecida (2017) ao apresentar que ele “consubstanciam modalidades indiretas de extinção da obrigação, vale dizer, pagamento em sentido lato, que significa a extinção da obrigação por outro meio que não seja o cumprimento rigoroso da prestação que consiste no objeto da obrigação.”

Em resumo ao exposto se observa que quando no âmbito tributário, a dação em pagamento é uma forma de o contribuinte de forma voluntária, poder auxiliar e antecipar os atos executórios, gerando o entendimento da aplicação de forma subsidiária da lei de

execução fiscal se reforça, pois, há antecipação do ato de execução a qual possibilita a apresentação de bens móveis e imóveis.

4.3 Vantagem econômica do fisco

Como já foi exposto anteriormente a dação em pagamento tem por finalidade antecipar a execução e saciar o crédito tributário, com o desejo de não burlar o fisco e realmente se propõe em quitar a dívida e o único meio para isso seria a dação. Portanto é um instituto que tem por função beneficiar o fisco, pois seria melhor o receber algo do que receber nada. No mesmo modo o voto do relator Carlos Ayres Britto (2006, p. 92 e 98) do STF no julgado n° 2405-1 fundamentou a constitucionalidade e vantagens como se ver a seguir:

> [...] a dação em pagamento foi instituída, ao que mostram os dispositivos do diploma legal sob exame, justamente para estimular a realização de créditos de difícil recuperação, como soem ser os que criaram a ser inscritos como dívida ativa, [...]
>
> [...]a dação como meio de viabilizar o recebimento de créditos tributários de difícil realização, na verdade.

Portanto, evidente fica a vantagem econômica do fisco em aceitar a dação em pagamento. Ficando posto as vantagens econômicas para os entes fiscais com a simples aplicação da dação em pagamento, há de estabelecer que para o fisco existe maior vantagens ainda se aplicado de forma subsidiaria a lei de execução fiscal, pois permitiria ao fisco, além de realizar a penhora do bem recebido, pode também adjudicar o bem, o que pode gerar maior benefício do que o recebimento de dinheiro e fica ressaltado por Thaise Aparecida (2017):

> O que não se pode admitir é a contemplação inerte quanto à atitude do fisco em não considerar a real natureza jurídica da operação realizada que, com intuito meramente arrecadatório, lesa contribuintes que, em muitas ocasiões, estão passando por dificuldades financeiras, tanto é que quitam dívidas com a entrega bens, os quais poderiam ser, por sua vez, passíveis de comercialização e de lucro.

Realidade de dificuldade financeira em que o Brasil, passa desde 2015, onde as empresas não têm capital, mas estão com os estoques cheios e o único modo de satisfazer o credito tributário é a apresentação de bens do estoque que normalmente são móveis.

CONCLUSÃO

A dação em pagamento, que é a satisfação de forma diversa da originalmente estabelecido, sendo instituto de direito civil de origem romana, utilizada principalmente em momentos de crise e falta de dinheiro, antes mesmo da legislação era defendida sua aplicação no direito tributário por vários doutrinadores. Instituto que passou por duas vezes por análise no STF e na primeira foi tida por inconstitucional a dação de bens móveis, o que gerou o texto legal da lei complementar 104, inserindo o inciso XI, no art. 156, do CTN, como sendo uma forma indireta de satisfação do crédito tributário, a qual dependeria de lei para regulamentar e a lei 13.256, rapidamente modificada pela MP 719, que foi convertida na lei 13.313/16, as quais de forma resumida permitem a dação em pagamento apenas de bens imóveis, o que é objeto de muitas críticas.

Já superando esse entendimento, o STF em seu segundo julgado da matéria, modifica o entendimento inicial, com a aceitação da apresentação da dação em pagamento de bens móveis e imóveis.

Em face da aplicação da dação há o questionamento do conceito de tributo que passaria a ser prestado em labore, mas não deve ser entendido assim, pois a obrigação inicial deve ser prestada em dinheiro e existe uma quantificação monetária do bem ofertado, evitando o tributo em labore e a possibilidade de abuso estatal e obrigação de trabalhos forçados.

Contudo, há uma problemática na concretização da dação em pagamento que é a falta de legislação que possibilite a sua máxima utilização, e para suprir essa falta, se observa plausibilidade na utilização da lei de execução fiscal, a qual estabelece o rito de utilização de bens de toda a espécie para satisfação do crédito tributário.

A utilização da lei de execução fiscal de forma subsidiária, está fundamentada no art. 108, do CTN, que possibilita a utilização de analogia e na interpretação extensiva. O que tem base, pela dação ter efeito de uma execução voluntária, pois o contribuinte de boa-fé, não tendo meios de realizar o pagamento, busca o ente fiscal de forma antecipada, apresenta um bem que poderia ser objeto de execução, com a finalidade de extinguir o crédito tributário, gerando também a menor incidência de devedores o que beneficiaria o fisco com a utilização inclusive da adjudicação e da redução de custos que envolveriam o processo de execução, sendo o único benefício do contribuinte a possibilidade de escolha do bem a ser dado em pagamento, não existindo a aplicação da lista de preferência dos bens determinado pela lei fiscal.

Gerando ainda um efeito no contribuinte de sentimento de menor violação ao seu patrimônio do que geraria uma execução fiscal, trazendo dignidade ao contribuinte que reconhece que possui uma dívida e tem a intenção de cumprir a obrigação.

Portanto, chega-se ao entendimento de que é possível a utilização da dação em pagamento de bens móveis e imóveis e que para sua operacionalização a lei de execução fiscal pode ser utilizada de forma subsidiária, enquanto ainda não haja legislação completa e adequada.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de inconstitucionalidade 1917-5 – DF**. Relator. Min Marco Aurélio; julgamento: 19.09.1998; Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954. Acesso em: 12.04.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal Medida Cautelar em **Ação Direta de inconstitucionalidade 2405-1**. Relator: Min. Carlos Ayres Britto; Julgamento: 06/11/2002; Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Disponível em:

http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580. Acesso em: 12.04.2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011

HIRATA, Alessandro. **Dos efeitos da dação em pagamento nos casos de credor evicto**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S.l.], v. 96, p. 621-670, jan. 2001. ISSN 2318-8235. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67521>. Acesso em: 11.jun.2017.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. ver, e atual. – São Paulo, Malheiros Editora, 2005.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. **Instituição de direito Civil.** Rio Janeiro: Editora Forense v.II., 2004.

ROSAS, Gonzalo Villa, La recepción de la datio in solutum en las codificaciones europeas y latinoamericanas. In: **Revista de Derecho Privado**. 2011, p. 49-101. Disponível em <https://heinonline.org/HOL/Page?handle=hein.journals/revdpriv20&div=4&start_page=49&collection=journals&set_as_cursor=2&men_tab=srchresults>. Acesso em: 11.junho.2017.

SANTOS, Marcio Tadeu Martins dos. **A dação em pagamento no Direito Tributário**. Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 19.jun.2014. Disponivel em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48673&seo=1>. Acesso em: 11.maio.2017.

SOUSA, Thaise Aparecida Susuki. **Dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário**. Disponivel em: < http://www.cpgls.pucgoias.edu.br/7mostra/Artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/DA%C

3%87%C3%83O%20EM%20PAGAMENTO%20COMO%20FORMA%20DE%20EXTIN%C3%87%C3%83O%20DO%20CR%C3%89DITO.pdf>. Acesso em: 12.jun.2017.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, [S. d.]

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil**: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.