

DAÇÃO EM PAGAMENTO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Marco Antônio Ruzene¹

Sumário: Resumo. 1. Introdução. 2. A dação em pagamento: breve histórico. 3. Dação em pagamento em matéria tributária. 4. Portaria PGFN nº 32/2018. 5. O processo de extinção. 6. Situações concretas. 7. Conclusões. 8. Referências bibliográficas.

RESUMO

O presente artigo analisa o instituto da dação em pagamento em bens imóveis como modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do inciso XI, do artigo 156, do Código Tributário Nacional. Mostraremos que o tema, que ganhou mais repercussão e interesse da comunidade jurídica após a publicação da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, com redação dada pela Lei nº 13.313, de 14 de julho de 2016, é bem mais antigo e já provoca análises e debates desde 2001. Também é feita uma análise sobre a aplicação do instituto durante o período no qual o Poder Executivo não regulamentou o artigo 4º da Lei nº 13.259/2016, bem como as perspectivas atuais e futuras da efetividade deste instituto enquanto modalidade de extinção do crédito tributário diante dos requisitos exigidos pela Portaria nº 32, de 08 de fevereiro de 2018, da Procuradoria da Fazenda Nacional, para que a dação em pagamento seja aceita. As reflexões expressas neste artigo resultam da análise de todas normas jurídicas vigentes sobre a matéria, da experiência acadêmica, da prática profissional do autor e das recentes decisões judiciais sobre a matéria.

¹Advogado, Doutorando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

1. INTRODUÇÃO

No ano de 2016, especificamente após a publicação da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016 e da Lei nº 13.313, de 14 de julho de 2016, começou a ganhar contornos de eficácia e efetividade o instituto da dação em pagamento em bens imóveis, em matéria tributária, pouco mais de 15 (quinze) anos após a Lei Complementar nº 104/2001 incluir no Código Tributário Nacional este importante instituto do Direito Civil, como uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

O tempo que essa regulamentação demorou já justificava a expectativa pela edição da lei ordinária que definiria a forma e condições para que, finalmente, a dação em pagamento em bens imóveis fosse de forma efetiva e eficaz, uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

Mas referidas leis não foram absolutamente exaustivas em seus requisitos e delegaram ao Ministério da Fazenda a fixação de mais alguns requisitos necessários para a concretização da dação em pagamento.

E os demais requisitos foram publicados em 09 de fevereiro de 2018, através da Portaria PGFN nº 32, de 08 de fevereiro de 2018.

Enfim, após a publicação desse conjunto de normas a dação em pagamento em bens imóveis, como modalidade de extinção do crédito tributário, ganhava definitivamente todos os seus requisitos.

Passados pouco mais de um (01) ano da efetiva regulamentação deste instituto em matéria tributária, entendemos oportuno fazer um balanço do mesmo e da sua real eficácia como forma de extinção do crédito tributário.

E esse é o objetivo desse artigo.

2. O INSTITUTO DAÇÃO EM PAGAMENTO: BREVE HISTÓRICO

A dação em pagamento historicamente sempre foi um instituto de direito privado, encontrando seus contornos no Código Civil, notadamente nos artigos 356 a 359. Dentro do Livro das Obrigações, a dação em pagamento se constitui uma modalidade de adimplemento e extinção das obrigações.

Dada essa característica, não era de se estranhar que esse instituto, em algum momento, fosse utilizado como forma de extinção do crédito tributário.

E isso começou a ocorrer com a inclusão do inciso XI, ao artigo 156, do Código Tributário Nacional, através da Lei Complementar nº 104/2001, publicada em 10 de janeiro de 2001.

Referido inciso, recebeu a seguinte redação:

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Assim, a partir desta citada data, ganhava o instituto da dação em pagamento relevância na legislação tributária também, ainda que tal modalidade de extinção do crédito tributário não tivesse eficácia imediata, dependendo que uma lei ordinária fixasse a forma e as condições para que a dação em pagamento fosse plenamente eficaz.

Mas da lei complementar já se podia inferir a primeira regra: não era qualquer bem que poderia ser objeto de dação em pagamento, mas tão somente bens imóveis.

E se engana quem imagina que este instituto somente começou a ser regulamentado no ano de 2016.

Logo em 2002, mais precisamente em 30 de dezembro daquele ano, foi publicada a Lei nº 10.625/2002, a qual autorizava expressamente o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS a receber em dação em pagamento o imóvel especificado naquela lei, para quitação de dívidas previdenciárias vencidas até a competência fevereiro do ano de 2001.

Eis o que dispõe expressamente o artigo 1º desta Lei:

Art. 1º Fica o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS **autorizado a receber em dação em pagamento de créditos previdenciários vencidos até a competência fevereiro de 2001**, o imóvel localizado no Município de Apiacás, Estado de Mato Grosso, de 198.700ha, com o seguinte memorial descritivo: (...) (grifo nosso).

Portanto, a primeira lei ordinária a autorizar a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário foi a Lei nº 10.635/2002, publicada no crepúsculo do segundo mandato de Fernando Henrique Cardoso.

Mas esta era não é uma lei genérica, pois ela cuidava de apenas um bem imóvel, cuja destinação específica também foi determinada no próprio § 1º, do artigo 1º da lei, qual seja, a criação de uma Floresta Nacional:

§ 1º O imóvel de que trata o *caput* tem por finalidade a criação de uma Floresta Nacional e será avaliado pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis-IBAMA.

Mas é certo, também, que esta não foi a única iniciativa no sentido de autorizar bens imóveis específicos a serem aceitos em dação em pagamento de débitos fiscais.

Certamente inspirado na Lei nº 10.635/2002, tramitou na Câmara dos Deputados no período de 2002 até 2006, o Projeto de Lei nº 7074/2002, que também visava autorizar o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS a receber em dação em pagamento o imóvel que especificava.

Referido projeto de lei foi aprovado na Câmara dos Deputados e remetido ao Senado Federal, onde recebeu o nº 50/2006. O PLC tramitou no Senado até 26/12/2014, oportunidade em que foi arquivado.

Em que pese o caráter bem restritivo da Lei nº 10.635/2002, bem como do PL nº 7074/2002, estas foram as duas primeiras iniciativas concretas, no plano da União Federal, no sentido de dar eficácia à dação em pagamento em bem imóvel, como modalidade de extinção do crédito tributário.

Depois destas iniciativas, o tema somente voltou a ganhar força com a publicação da Lei nº 13.313/2016, a qual alterou a redação da Lei nº 13.259/2016 e, também, da Portaria PGFN nº 32/2018.

3. A DAÇÃO EM PAGAMENTO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A Lei nº 13.313/2016 ao alterar o artigo 4º da Lei nº 13.259/2016, estabeleceu de forma geral os limites para a realização da dação em pagamento em matéria tributária, iniciando a regulamentação do tema, conforme exigência do inciso XI, do artigo 156, do Código Tributário Nacional.

E logo no “*caput*”² deste artigo, já nos deparamos com duas normas importantes, a primeira que não estabeleceu nenhum período ou competência específica dos créditos tributários.

² Art. 4º. O crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto, nos termos do inciso XI do *caput* do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor, na forma desta Lei, desde que atendidas as seguintes condições:

Isso é importante à medida que garante perenidade e generalidade à norma jurídica. Caso o legislador limitasse a aplicação do instituto da dação em pagamento em bens imóveis a um determinado espaço no tempo, certamente a norma perderia interesse, eficácia e utilidade a medida que o tempo transcorresse.

Não fixando prazo, significa que a dação em pagamento realmente passa a ser uma modalidade de extinção do crédito tributário definitiva, real e concreta, ainda que o preenchimento de seus requisitos seja complexo.

Mas já é um grande avanço se compararmos com a primeira lei ordinária que tratou dessa matéria, a citada Lei nº 10.635/2002, que além de ter sido criada, promulgada e sancionada com o objetivo de autorizar um único bem a ser recebido em dação em pagamento como forma de extinção de créditos previdenciários, limitou os créditos tributários passíveis de extinção até a competência fevereiro de 2001.

Por isso é importante o registro dessa modificação no tratamento do instituto da dação em pagamento em matéria tributária.

No que tange aos requisitos que devem ser cumpridos para que a dação em pagamento em bem imóvel seja devidamente processada e aceita, o mesmo artigo 4º traz em seus incisos e parágrafos as seguintes condições em linhas gerais: o bem ou bens devem ser avaliados e estarem livres de quaisquer ônus. A dação necessariamente tem que alcançar a totalidade dos débitos que o interessado pretende liquidar. Além disso, na hipótese desses mesmos débitos serem objeto de discussão judicial, o interessado ou o corresponsável deverá renunciar ao direito sobre o qual se funda a ação.

Até aqui, o atendimento das condições ainda carecia de regulamentação específica, que veio em 2018 com a Portaria PGFN nº 32, de 08 de fevereiro de 2018.

E a partir dessa Portaria ficaram claras todas as condições e requisitos para o processamento e aceitação do bem imóvel em dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário. Bem como as dificuldades para implementação do instituto como efetiva, real e concreta modalidade de extinção do crédito tributário nos termos do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

É sobre isso que passaremos a discorrer.

4. A PORTARIA PGFN Nº 32/2018

A Portaria nº 32/2018, da PFGN, regulamentou o procedimento de dação em pagamento de bem imóveis para extinção de débitos, de natureza tributária, inscritos

em dívida ativa da União, conforme permissivo legal disposto no art. 4º da Lei nº 13.259/2016, com redação dada pela Lei nº 13.313/2016. E tornou mais rígido o processo e a aceitação da dação em pagamento em bens imóveis.

Esta Portaria começa a tratar da matéria de forma mais detalhada do que a Lei. Isso pode ser observado logo no “caput” do artigo 1º, quando ela explicita que tanto os débitos ajuizados quanto os não ajuizados, podem ser extintos mediante dação em pagamento de bens imóveis. Esta explicitação não foi feita na Lei, que se restringia a assegurar a possibilidade da dação em pagamento apenas de débitos inscritos em dívida ativa.

A partir dessa Portaria, ficou expressamente prevista a possibilidade de extinção do crédito tributário não ajuizado, exigindo-se do devedor ou do corresponsável, tão somente o reconhecimento da dívida, que sob o ponto de vista técnico será equivalente à confissão do débito.

Este esclarecimento é importante porque o artigo 4º, § 2º, da Lei nº 13.259/2016, ainda estabeleceu que diante da existência de discussão judicial a respeito do crédito que se pretenda extinguir, a dação em pagamento somente produzirá efeitos após a desistência da referida ação pelo devedor ou corresponsável e a renúncia do direito sobre o qual se funda a ação.

Portanto, ao silenciar sobre os créditos inscritos em dívida ativa e não ajuizados, havia inicialmente uma dúvida acerca do alcance da dação em pagamento sobre esses créditos tributários, dúvida que foi esclarecida com a referida Portaria.

Quanto aos débitos apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a Portaria apenas reiterou a proibição que já estava expressa também na Lei nº 13.259/2016.

No que diz respeito aos débitos que se pretende liquidar, a Portaria também não inovou tampouco precisou explicitar algo que já estivesse contido na Lei nº 13.259/2016, de forma que apenas reafirmou que a dação em pagamento em bens imóveis só pode abranger a totalidade do débito que se pretende liquidar, com atualização, juros, multa e encargos legais, sem desconto de qualquer natureza.

Outras exigências concretas em relação a situação dos imóveis, tais como estar em domínio pleno ou útil regularmente inscrito em nome do devedor bem como

livres e desembaraçados de quaisquer ônus, são absolutamente razoáveis e não diferem do que os particulares exigem em transações privadas.

Contudo, algumas exigências possuem caráter mais subjetivos, tais como os imóveis não serem de difícil alienação, não serem inservíveis, ou não atenderem aos critérios de necessidade, utilidade e conveniência da Administração Pública.

Quanto aos critérios da necessidade, utilidade e conveniência da administração pública, entendemos que são todos razoáveis e que atendem aos interesses públicos da sociedade, devendo realmente serem sopesados no momento de aceitação ou não do imóvel em dação em pagamento.

Entretanto, os critérios da facilidade ou não de uma alienação, bem como se o bem imóvel tem alguma serventia para a Administração Pública, já nos parecem critérios um tanto quanto voláteis e subjetivos, à medida que podem variar ou oscilar ao longo do tempo.

Determinado imóvel pode ter um apelo comercial muito grande em determinado período do ano mas pode perde-lo em outros. Em momentos de crise financeira no país, o mercado imobiliário tende a cair e reduzir suas operações, diferente dos períodos de crescimento econômico.

Da mesma forma, o bem imóvel objeto da dação em pagamento pode ter uma enorme serventia para a Administração Pública em determinado governo e nenhuma serventia em outro, e isso porque, infelizmente, no Brasil ainda falta amadurecimento político. Vivemos no tempo em que políticos se preocupam com política de governo, do seu governo, e não com as políticas de Estado, estas sim perenes e que deveriam ter continuidade.

Entendemos que critérios que carregam elevada carga de subjetividade ou dependem da conveniência e interesse de uma política de governo que é transitória, as decisões não tendem a ter a melhor técnica.

E quanto tratamos da dação em pagamento em matéria tributária, como forma expressa de extinção do crédito tributário, estamos diante de um tema essencialmente técnico e de grande interesse para a Administração Pública e para a sociedade, especialmente para o contribuinte.

Outra questão que causou certa polêmica após a publicação da Lei e a da Portaria, foi a avaliação do imóvel.

Não há nada de anormal exigir que o laudo de avaliação seja elaborado por instituição financeira oficial, em se tratando de imóvel urbano e, pelo Instituto Nacional

de Colonização e Reforma Agrária (Incra), quando se tratar de imóvel rural, caso em que o procedimento ocorrerá em atendimento ao interesse social, para fins de reforma agrária, conforme expressa disposição normativa.

A polêmica ganhou destaque quando a Portaria cuidou dos casos em que o bem imóvel é avaliado em valor superior ao débito consolidado que se pretende extinguir.

Diferente da Lei nº 13.259/2016, que silenciou quanto a essa hipótese, a Portaria foi além e estabeleceu em seu artigo 3º, § 3º, que se o bem ofertado for avaliado em montante superior ao valor consolidado do débito inscrito em dívida ativa da União, sua aceitação está condicionada à renúncia expressa ao ressarcimento da diferença, mediante escritura pública.

E aqui surge a pergunta: é legal a norma que obriga o particular a abrir mão de parte de seu patrimônio em favor da União Federal? Esta norma está violando algum princípio constitucional ou limitação do poder de tributar?

Entendo que realmente estamos diante de uma ilegalidade, especialmente quando analisamos a regra matriz de incidência tributária.

Todos os elementos da norma jurídica tributária devem estar expressamente previstos na lei instituidora do tributo, para que possa ocorrer a incidência tributária em sua plenitude.

Nesse sentido, como o critério quantitativo faz parte do suposto da norma, entendo que a conjugação da base de cálculo com a alíquota deve incidir sobre uma grandeza econômica que revela a operação efetivamente realizada e, dessa forma, permite a apuração do crédito tributário devido.

Caso essa sistemática seja violada, pode resultar na afronta de alguns princípios constitucionais tributários, como o da capacidade contributiva (quando o valor a ser pago é maior do que aquele que foi efetivamente apurado e inscrito na dívida ativa) e da igualdade (quando alguns sujeitos passivos pagarem mais tributo do que outros que se encontrem na mesma situação).

Quando analisamos as funções da base de cálculo, reforçamos a ilegalidade da norma em comento.

Costuma-se dizer que a base de cálculo possui três funções: comparativa, mensuradora e objetiva.

A comparativa se presta a confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência tributária. Nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho³: “*Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal*”.

Já na função mensuradora, a base de cálculo mede as proporções reais do evento descrito na hipótese de incidência e, por fim, na função objetiva, ela se agrega a alíquota para definir o valor exato do débito tributário.

Ora, se de uma forma geral, as funções da base de cálculo, um dos elementos fundamentais para a fixação do aspecto quantitativo do tributo, nos levam à conclusão de que todo tributo possui uma grandeza econômica específica, não há nenhum fundamento legal que autorize o legislador a criar uma norma que, em direta violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, simplesmente autoriza o ente estatal a “tomar para si” montante superior ao efetivo débito tributário extinto mediante a dação em pagamento.

Não há nenhum fundamento legal que autorize a União Federal “tomar” para si valores superiores ao efetivo débito tributário. Nem mesmo um suposto acordo de vontades entre as partes, credor e devedor, pode justificar a legalidade da norma que condiciona a aceitação da dação em pagamento à renúncia expressa, em escritura pública, por parte do devedor proprietário do imóvel, ao ressarcimento de qualquer diferença positiva entre o valor do débito e o valor apontado no laudo de avaliação, afinal de contas, não estamos diante do instituto da remissão .

A situação em análise, tampouco se encaixa nas hipóteses de transação ou remissão do crédito tributário, ambas dependentes de leis específicas, que não é o caso em questão.

Por fim, seria essa norma do § 3º, do art. 3º, da Portaria PGFN nº 32/2018, uma *presunção hominis*, que flexibilizou e ampliou os elementos definidores do aspecto quantitativo do tributo e criou fato jurídico que não encontra previsão legal em enunciado prescritivo geral e abstrato da norma jurídica de lançamento e constituição do crédito tributário?

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 624.

Inicialmente destacamos que presunções *hominis* ou humanas são aquelas em que a partir de um fato conhecido infere-se fato desconhecido. Atualmente alguns doutrinadores admitem a existência das presunções *hominis* no direito tributário.

Mas quando se trata da regra matriz de incidência, geral e abstrata, ou de qualquer elemento necessário e obrigatório à constituição do crédito tributário, entendo que as presunções *hominis* são inconstitucionais, especialmente porque em matéria tributária o princípio da estrita legalidade é fundamental como limitador do poder de tributar estatal.

Assim, pelos motivos expostos entendemos que realmente a norma veiculada no § 3º, do art. 3º, da Portaria PGFN nº 32/2018, condicionando a aceitação da dação em pagamento em bem imóvel à renúncia expressa do devedor ao ressarcimento da diferença positiva a seu favor na avaliação do imóvel em relação ao débito tributário objeto da extinção, é ilegal.

5. O PROCESSO DE EXTINÇÃO

O processamento do requerimento de extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento de bens imóveis, foi fixado tão somente na Portaria da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que assegurou para si mesma a competência para abrir e acompanhar o processo administrativo.

A documentação exigida, em sua grande maioria, diz respeito aos atos constitutivos da pessoa jurídica que pretende quitar seus débitos próprios com imóvel de sua titularidade ou documento de identificação da pessoa física que também queira utilizar um imóvel próprio para extinguir créditos tributários.

Certidões de praxe e laudo de avaliação elaborado por instituição financeira oficial ou pelo Incra, em se tratando de imóvel rural, também são exigidos.

Mas o que chama a atenção pela especificidade, são as manifestações de interesse no bem imóvel, que devem expedidas pelo dirigente máximo de órgão público integrante da Administração Federal direta, de quaisquer dos poderes da União, ou pelo dirigente máximo de entidade integrante da Administração Federal indireta, nos dois casos acompanhada de declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel oferecido em dação em pagamento, em atendimento ao disposto no art. 4º, § 3º, da Lei nº 13.259, de 2016.

No caso específico do interesse ser de entidade integrante da Administração Federal indireta, além da manifestação de interesse e da declaração de disponibilidade orçamentária e financeira, é necessário que a Secretaria do Patrimônio da União (SPU) se manifeste previamente sobre a possibilidade de incorporação do imóvel ao patrimônio da União e posterior transferência à entidade integrante da Administração Federal indireta.

Essas manifestações de interesse acompanhadas de declaração da disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel oferecido em dação em pagamento, nos parece o grande entrave a ser superado para que a dação em pagamento seja transformada em uma modalidade real e concreta de extinção do crédito tributário.

Observem que estas normas citadas, expressas nas letras “f” e “g”, do inciso III, do art. 5º, da Portaria PGFN nº 32/2018, delegam para o devedor a tarefa de providenciar, junto às autoridades, as mencionadas declarações de interesse.

Nos dois casos, seja de órgão da Administração Federal direta ou de entidade integrante da Administração Federal indireta, só podemos concluir que o interesse é na utilização do imóvel para alguma finalidade específica que corresponda ao plano de governo e objetivos mediatos da Administração Pública.

E aqui a primeira grande dificuldade, conciliar valor, natureza e características do imóvel do particular – seja ele pessoa física ou jurídica – aos interesses da Administração Pública.

Vejamos um exemplo. Determinado devedor pode ter um imóvel que atenda todas as exigências de uma determinada entidade integrante da Administração Federal indireta. Porém, esse imóvel está situado em um Estado do Nordeste brasileiro, enquanto a entidade está situada em um Estado da região Sul.

Nessa hipótese, ainda que o imóvel seja absolutamente compatível com o interesse, necessidade e planos da entidade integrante da Administração Federal indireta, o fato de o imóvel não estar localizado em cidade que a entidade tenha sede ou operações, inviabiliza totalmente a dação em pagamento.

Quando se trata de imóvel que interesse a entidade da Administração Pública indireta, a obrigatoriedade da manifestação prévia da Secretaria do Patrimônio da União (SPU) sobre possibilidade de incorporação do imóvel ao patrimônio da União e, posteriormente, transferi-lo à entidade integrante da Administração Federal indireta, visa

exatamente adequar totalmente o imóvel objeto da dação em pagamento aos interesses desta entidade em utilizar o imóvel.

Portanto, os imóveis somente são aceitos em dação em pagamento para extinguir créditos tributários, desde que sejam imóveis úteis para órgão da Administração Pública direta ou para entidade integrante da Administração Pública indireta

Superada essa dificuldade na conciliação de interesses, há necessidade de existir disponibilidade orçamentária e financeira para operacionalizar a dação em pagamento, isso porque, nos termos § 3º, do artigo 4º, a União observará a destinação específica dos créditos extintos por dação em pagamento.

Isso significa que os órgãos, entidades e/ou programas de governo que receberiam a receita tributária caso o tributo fosse extinto mediante pagamento em dinheiro, continuarão recebendo o valor em dinheiro quando for realizada a dação em pagamento em bens imóveis.

A diferença é que o dinheiro será realocado dentro do próprio governo, daí a necessidade de verba orçamentária própria, seja do órgão da Administração Pública direta ou da entidade integrante da Administração Pública indireta, para que as receitas tributárias cheguem efetivamente onde devem chegar.

E a operacionalidade dessa triangulação, está expressamente descrita na mesma Portaria, especificamente no § 3º, do art. 6º, pois após a aceitação da proposta de dação em pagamento, é emitido um Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS), acompanhado do código relativo ao crédito fazendário cobrado, diretamente para o órgão ou pessoa jurídica de direito público que ficará com o imóvel, para que efetue o recolhimento integral do valor correspondente à dação em pagamento.

Entendemos que superar essas barreiras já representam uma enorme dificuldade, razão pela qual não se tem notícias e nem estatísticas que confirmem se algum crédito tributário foi extinto nos termos da Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016.

E esses requisitos do artigo 5º, da Portaria PGFN nº 32/2018, nos parece ter moldado o instituto da dação em pagamento em matéria tributária, como uma modalidade de extinção do crédito tributário voltada para pouquíssimos devedores e que raramente deverá ser utilizada com tal finalidade.

Conceitualmente, temos que esses requisitos tornam o artigo 4º, da Lei nº 13.259, quase tão exclusivo quanto a dação em pagamento prevista na Lei nº 10.635, de 30 de dezembro de 2002.

Considerando que os requisitos do artigo 5º, da Portaria PGFN nº 32/2018, foram atendidos, o processo passa a depender da PGFN, que através de uma de suas unidades descentralizadas, deverá se manifestar sobre a conveniência e oportunidade da dação em pagamento do bem imóvel para a recuperação do crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União e, na hipótese de a manifestação ser favorável, submeter o processo administrativo à apreciação da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Crédito (CGR/PGFN).

Assim, a conveniência e oportunidade da dação em pagamento será analisada pela PGFN.

Temos conosco que esta análise é uma forma de controle de legalidade do ato discricionário do dirigente máximo de órgão público integrante da Administração Federal direta ou do dirigente máximo de entidade da Administração Federal indireta, que expediu uma manifestação de interesse no imóvel.

Superada essa questão, o processo é encaminhado para a Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Crédito, a qual fica obrigada a verificar perante a Secretaria de Patrimônio da União – SPU – a possibilidade de incorporação do imóvel ao patrimônio público, bem como solicitará ao órgão ou entidade interessada no imóvel, a emissão dos documentos de disponibilidade orçamentária e financeira para fazer o pagamento do tributo devido.

Verificado o atendimento de todos os requisitos legais exigidos para a efetivação da dação em pagamento em bem imóvel, cabe ainda a CGR/PGFN a decisão quanto à aceitação da proposta como forma de extinção do crédito tributário indicado no requerimento do devedor.

Na hipótese de aceitação da proposta, o processo administrativo será encaminhado para a unidade descentralizada da PGFN, a qual emite o DARF ou a GPS para o órgão ou pessoa jurídica de direito público interessada no imóvel, que deverá recolher o valor integral do crédito tributário correspondente à dação em pagamento.

Em alguns casos, onde já existam depósitos vinculados aos débitos objeto do requerimento de extinção, antes da quitação do saldo devedor, os valores depositados deverão ser transformados em pagamento definitivo ou convertidos em renda da União, de forma que saia do caixa do órgão ou pessoa jurídica de direito público interessada no imóvel, apenas o valor residual do débito.

Vale lembrar que, na hipótese do bem imóvel objeto da dação ter valor inferior ao débito que será extinto, o devedor deverá complementar a diferença da dívida e o valor do bem ofertado, mediante pagamento em dinheiro.

Mas esse pagamento ainda não significa a extinção dos créditos tributários indicados no requerimento. Para que isso ocorra, o devedor terá que comprovar a desistência e renúncia ao direito sobre o qual se fundam as ações judiciais, caso existam discussões judiciais sobre o crédito objeto do requerimento de extinção.

Por fim, a unidade descentralizada da PGFN encaminhará o processo administrativo à SPU, que providenciará o registro da incorporação do imóvel ao patrimônio da União. E se, por qualquer motivo, não for aperfeiçoada a incorporação do imóvel ao patrimônio da União, a aceitação será desfeita e cancelados todos os seus efeitos.

Portanto, somente após o registro da incorporação do imóvel ao patrimônio da União é que a dação em pagamento em bem imóvel extinguirá definitivamente o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional.

6. SITUAÇÕES CONCRETAS

Considerando que somente após a publicação da Portaria PGFN nº 32, de 08 de fevereiro de 2018, todo o conjunto normativo autorizador e regulamentador da dação em pagamento em matéria tributária estava apto a produzir todos os seus efeitos, não é de se estranhar que pouco menos de dois anos após a sua total regulamentação, não se tenha notícias de que o instituto ganhou plenitude em sua utilização como modalidade de extinção do crédito tributário, especialmente porque cumprir os requisitos exigidos pela Portaria 32 são realmente difíceis, notadamente quando há de existir uma compatibilidade de interesses e conveniência entre o imóvel ofertado em dação em pagamento, com sua respectiva localização e o interesse específico de um órgão ou entidade pública naquele imóvel específico e na localidade em que ele se encontra, sem falar na compatibilidade entre o valor avaliado do bem e a dívida que se pretende extinguir mediante dação em pagamento.

Essa dificuldade, que praticamente inviabiliza a grande maioria das pretensões em extinguir créditos tributários mediante dação em pagamento em bens imóveis, levou contribuintes a tentarem extinguir judicialmente créditos tributários

mediante dação em pagamento com bens imóveis, dispensando os requisitos estabelecidos no artigo 5º, da Portaria nº 32/2018.

Há casos, inclusive, onde ainda se discute a possibilidade de extinguir créditos tributários mediante dação em pagamento, no período compreendido entre 14 de julho de 2016 e 02 de fevereiro de 2018, respectivamente data da publicação da Lei nº 13.313, de 14 de julho de 2016, que alterou a redação do artigo 4º, da Lei nº 13.259/2016 e data da publicação da Portaria PGFN nº 32/2018.

Durante esse período de 19 (dezenove) meses, existia lei tratando da dação em pagamento em matéria tributária, conforme exigência do inciso XI, do art. 156, do Código Tributário Nacional, mas não existia o ato do Ministério da Fazenda, expressamente previsto no inciso I, do art. 4º, da Lei nº 13.259/2016, com redação dada pela Lei nº 13.313, de 14 de julho de 2016.

Portanto, durante esse período, faltava um ato do poder executivo para que a dação em pagamento em matéria tributária fosse plenamente eficaz.

E quanto aos requerimentos de dação em pagamento em bens imóveis, administrativos e judiciais, que foram protocolados neste período? Caso tais requerimentos cumpram os requisitos do artigo 4º, da Lei nº 13.259/2016, a dação em pagamento deve ou pode ser aceita como forma de extinção do crédito tributário?

Passaremos a análise dessa situação, mas já adiantando que entendemos que nesse período especificamente, as autoridades administrativas ou judiciárias podem deferir os pedidos de dação em pagamento, pelos motivos abaixo expostos.

Assim dispõe o artigo 4º, da lei nº 13.259/2016:

Art. 4º O crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto, nos termos do inciso XI do caput do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor, na forma desta Lei, desde que atendidas as seguintes condições:

I - a dação seja precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus, nos termos de ato do Ministério da Fazenda; e

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

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos créditos tributários referentes ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

§ 2º Caso o crédito que se pretenda extinguir seja objeto de discussão judicial, a dação em pagamento somente produzirá efeitos após a desistência da referida ação pelo devedor ou corresponsável e a renúncia do direito sobre o qual se funda a ação, devendo o devedor ou o corresponsável arcar com o pagamento das custas judiciais e honorários advocatícios.

§ 3º A União observará a destinação específica dos créditos extintos por dação em pagamento, nos termos de ato do Ministério da Fazenda."(NR)

Este artigo 4º estabeleceu uma faculdade para o credor, União Federal, qual seja, a possibilidade de, a seu critério, extinguir o crédito tributário inscrito em dívida ativa da União mediante dação em pagamento de bens imóveis, desde que atendidas algumas condições. E que condições eram essas?

Em linhas gerais, a dação em pagamento deveria ser precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que deveriam estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus. Outra condição era que a dação alcançasse a totalidade do crédito ou créditos que se pretendia liquidar. Na hipótese de o crédito que se visava liquidar ser objeto de discussão judicial, a dação em pagamento somente produziria efeitos após a desistência das ações judiciais pelo devedor ou corresponsável e a renúncia do direito sobre o qual se fundava as ações. Por fim, a União deveria determinar a destinação específica dos créditos extintos por dação em pagamento.

Além dessas condições gerais, o legislador fixou, no inciso I, do caput e, no § 3º, deste mesmo artigo 4º, mais uma condição para a implementação da dação em pagamento, que era a edição de um ato do Ministério da Fazenda:

Art. 4º O crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto, nos termos do inciso XI do caput do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor, na forma desta Lei, desde que atendidas as seguintes condições:

I - a dação seja precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus, nos termos de **ato do Ministério da Fazenda**; e

(...)

§ 3º A União observará a destinação específica dos créditos extintos por dação em pagamento, nos termos de **ato do Ministério da Fazenda.**"

Entretanto, durante 19 (dezenove) meses, nenhum ato foi praticado pelo Poder Executivo no sentido de dar plenitude ao direito assegurado em lei, o que não impediu contribuintes de recorrerem ao Judiciário requerendo a extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento em bens imóveis.

As ações com esse objetivo não têm tido êxito, pois os Tribunais Regionais Federais têm entendido que na ausência de ato do Ministério da Fazenda, a norma não tinha eficácia plena.

Mas em nosso entendimento, a questão da omissão estatal, pelo menos no período compreendido entre 14 de julho de 2016 e 02 de fevereiro de 2018, se caracteriza como violação ao princípio fundamental da Separação dos Poderes, expresso no artigo 2º da Constituição Federal de 1988:

“Art. 2º - São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Segundo lição do saudoso Professor Celso Ribeiro Bastos, Montesquieu concebeu sua teoria da separação dos poderes como técnica posta a serviço da contenção do poder pelo próprio poder. Daí toda a importância da independência entre os Poderes.

E a independência se revela nas funções primárias exercidas por cada um dos três (03) Poderes, a saber: o Legislativo legisla, o Executivo acompanha a execução das normas e o Judiciário julga.

É verdade que todos esses Poderes exercem também uma função chamada secundária ou atípica. Vejamos alguns exemplos: o Poder Executivo exerce função legislativa – dita, nesse caso, secundária - ao editar Medidas Provisórias, criar Leis Delegadas, Decretos, entre outras. O Poder Judiciário, por sua vez, exerce função executiva, quando concede licença e férias aos seus membros e serventuários. Já o Poder Legislativo, exerce função julgadora, quando decide sobre os crimes de responsabilidade.

E o conjunto dessas funções revela o chamado sistema “*check and balances*”, conforme formulação de Montesquieu. Esse sistema de “freios e contrapesos”, tem a função de buscar o equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um Poder em detrimento do outro.

Portanto, quando nos deparamos com uma situação onde a norma jurídica regularmente criada pelo Poder Legislativo e dentro dos limites de sua competência deixa de ganhar eficácia plena face a omissão do Poder Executivo, está evidente a interferência direta de um Poder em outro, neste caso, interferência do Poder Executivo no Poder Legislativo.

A medida que o Poder Legislativo assegura o direito de o contribuinte requerer a extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento em bens imóveis, e esta possibilidade não pode nem mesmo ser submetida ao arbítrio do ente tributante, devido a omissão do Poder Executivo, fica claro que este último está impedindo que a função primária do Poder Legislativo se aperfeiçoe.

Se o Poder Executivo não estava de acordo com o direito assegurado expressamente pelo Poder Legislativo, caberia ao Chefe do Poder Executivo usar de suas atribuições constitucionais e vetar o artigo 4º, da Lei nº 13.313/2016.

Mas não foi isso que ocorreu.

A omissão do Poder Executivo, especialmente em editar o Ato do Ministério da Fazenda, previsto no artigo 4º, inciso I e § 3º, da Lei nº 13.259/2016, viola diretamente a Constituição Federal, notadamente um de seus princípios fundamentais mais importantes, que é a Separação dos Poderes, princípio que, alinhado aos não menos importantes princípios Federativo, Republicano e do Estado Democrático de Direito, estabelecem toda a organização fundamental de nossa Nação.

Juntamente com a soberania popular, esses princípios fundamentais são os alicerces do Estado Democrático de Direito consagrado em nossa Constituição Federal, verdadeiras cláusulas pétreas de nosso sistema constitucional.

E com isso, o contribuinte fica impedido de usufruir do direito, que está condicionado à existência do citado Ato Ministerial, norma secundária, que não tem o condão de inovar no ordenamento jurídico.

Aliás, citado Ato deveria seguir – como de fato seguiu - os ditames estabelecidos pela Lei Ordinária, essa sim verdadeira fonte primária do Direito, veículo introdutor de normas jurídicas inovadoras no sistema do direito positivo, de acordo com ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho.

Nesse contexto, o Ato Ministerial teria única e exclusivamente a função de detalhar, explicitar aquilo que a Lei Ordinária já prescreveu, ou seja, o direito à extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento.

Nesse mesmo diapasão e a corroborar o que foi afirmado, o artigo 99 do Código Tributário Nacional, “*verbis*”:

Art. 99 – O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

A mera omissão estatal não pode servir de impedimento para o regular exercício do direito já assegurado pela norma jurídica plenamente válida, vigente e eficaz expressa no artigo 4º, da Lei nº 13.259/2016.

E na hipótese de omissão do Poder Executivo, inviabilizadora do exercício regular de um direito expressamente assegurado na norma veiculada em Lei Ordinária, caberá ao Poder Judiciário suprir essa lacuna, declarando o direito à imediata aplicabilidade da norma.

Eis a lição do Professor Roque Antônio Carraza⁴ sobre o tema:

“havendo uma lei tributária não auto-executável, cumpre ao chefe do Executivo, que vai aplicá-la, cuidar, por meio de regulamento, para que a arrecadação e a fiscalização de tributo nela instituído se processem com exatidão.” ... “ao chefe do Executivo, sob pena de crime de responsabilidade (cf. art 85, VII, da CF), é interdito fraudar a execução de uma lei tributária não auto-aplicável, omitindo ou retardando dolosamente sua regulamentação, máxime se ela confere um direito ou uma vantagem ao contribuinte (digamos, uma isenção).”

E continua⁵:

“...realmente, a inércia do Executivo, para o exercício regulamentar, não despe a lei tributária de sua vigência. (...) Afinal, lei tributária não pode tornar-se inane pela incúria ou omissão do Executivo” “Um ponto, porém, é mais do que certo: o Chefe do Executivo, deixando de baixar a regulamentação apropriada, não suprime direitos do contribuinte, nem limita a eficácia da lei que os garante. Noutras palavras, sua omissão, com tipificar abuso de poder e, em tese, até crime de responsabilidade (cf. art 85, VII, da CF), não tem a propriedade de cassar direitos que a lei confere ao contribuinte. Daí deverem ser buscados no próprio ordenamento jurídico (v.g., em lei que cuidam de situações análogas) caminhos alternativos, que permitam ao contribuinte, ainda que à mingua do necessário regulamento, fruir, por inteiro, das vantagens que a lei tributária não auto-executável lhe deu” (grifo nosso).

⁴ CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, pg. 358/359.

⁵ Idem, pg. 362/363

Diante de todo o exposto, reafirmamos nosso entendimento de que os requerimentos de dação em pagamento em bens imóveis, no período compreendido 14 de julho de 2016 e 02 de fevereiro de 2018, devem ser deferidos pelo Poder Judiciário, desde que cumpram os requisitos estabelecidos no artigo 4º, da Lei nº 13.259/2016, com redação dada pela Lei nº 13.313/2016.

Diferente, porém, a situação após a publicação da Portaria PGFN nº 32/2018.

Entendemos que a partir da publicação da Portaria, se encerrou a omissão do Poder Executivo, razão pela qual o atendimento aos requisitos inseridos no sistema jurídico por essa Portaria, devem ser obrigatoriamente cumpridos pelo contribuinte devedor. E apesar da matéria ser recente, esse entendimento, inclusive, já está sendo construído no Poder Judiciário⁶.

7. CONCLUSÕES

Em que pese o instituto da dação em pagamento em matéria tributária estar regulamentado hoje e com todos os seus requisitos bem definidos, o fato é que a Portaria PGFN nº 32/2018, endureceu as regras estabelecidas pelo artigo 4º, da Lei nº 13.259/2016, com redação dada pelo Lei nº 13.313/2016, tornando a utilização do instituto, como modalidade de extinção do crédito tributário, algo muito difícil de se concretizar na prática.

A compatibilidade de interesses e conveniência entre o devedor e a Administração Pública, são obstáculos difíceis de serem superados e até mesmo improváveis.

A conjugação de diversos fatores tais como localização do imóvel, valor de sua avaliação, valor da dívida tributária que se pretende extinguir, interesse específico de um órgão ou entidade pública direta ou indireta pelo imóvel, no local em que se encontra, bem como a disponibilidade de recursos orçamentários e financeiros do ente interessado no imóvel para quitar o tributo, a necessária incorporação do imóvel ao patrimônio da União, torna a operação extremamente difícil de se concretizar.

⁶ 2ª V. Federal de

Curitiba, Processo nº 5055784-44.2018.4.04.7000 / TRF4 AI nº 5007479-77.2018.4.04.0000 / TRF4 AI nº 5013731-62.2019.4.04.0000 / TRF4 AI nº 5045089-79.2018.4.0000

Se o interesse do legislador era dar plenitude ao instituto da dação em pagamento em matéria tributária, as possibilidades deveriam ser ampliadas, de forma a atender outros interesses públicos que poderiam ser tutelados com a redução do endividamento fiscal de inúmeros contribuintes em nosso país.

Diante das atuais normas vigentes, a dação em pagamento em bens imóveis como modalidade de extinção do crédito tributário, continuará sendo uma alternativa para pouquíssimos contribuintes.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei 10.635 de 30 de dezembro de 2002. *Autoriza o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS a receber em dação em pagamento o imóvel que especifica*. In planalto.gov.br

_____. Lei 13.259, de 16 de março de 2016. *Altera as Leis n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional*. In planalto.gov.br

_____. Lei 13.313, de 14 de julho de 2016. *Altera as Leis n.ºs 10.820, de 17 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a autorização para desconto de prestações em folha de pagamento; 12.712, de 30 de agosto de 2012; 8.374, de 30 de dezembro de 1991, que dispõe sobre o Seguro Obrigatório de Danos Pessoais causados por embarcações ou por sua carga; e 13.259, de 16 de março de 2016, para dispor sobre a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário inscrito em dívida ativa da União*. In planalto.gov.br

_____. Portaria PGFN 32, de 08 de fevereiro de 2018. *Regulamenta o procedimento de dação em pagamento de bem imóveis para extinção de débitos, de natureza tributária, inscritos em dívida ativa da União*. In planalto.gov.br

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros editores, 22ª edição, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 4ª. Ed. Rev. e Amp., 2011.