

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**A DAÇÃO EM PAGAMENTO COMO MEIO DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO**  
**TRIBUTÁRIO**

**JOSÉ ANTÔNIO QUINTINO SOUZA JUNIOR**

**Rio de Janeiro**

**2017 / 1**

**JOSÉ ANTÔNIO QUINTINO SOUZA JÚNIOR**

**A DAÇÃO EM PAGAMENTO COMO MEIO DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Irapuã Beltrão.**

**Rio de Janeiro**

**2017 / 1**

Q7d Quintino Souza Júnior, José Antônio  
A DAÇÃO EM PAGAMENTO COMO MEIO DE EXTINÇÃO DO  
CRÉDITO TRIBUTÁRIO / José Antônio Quintino Souza  
Júnior. -- Rio de Janeiro, 2017.  
65 f.

Orientador: Irapuã Beltrão.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
de Direito, Bacharel em Direito, 2017.

1. dação em pagamento. 2. extinção . 3. crédito  
tributário. 4. bens móveis. I. Beltrão, Irapuã ,  
orient. II. Título.

CDD: 341.3944

**JOSÉ ANTÔNIO QUINTINO SOUZA JÚNIOR**

**A DAÇÃO EM PAGAMENTO COMO MEIO DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Irapuã Beltrão.**

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_

Banca Examinadora:

\_\_\_\_\_

Orientador: Prof. Dr. Irapuã Beltrão

\_\_\_\_\_

Membro da Banca:

\_\_\_\_\_

Membro da Banca:

**Rio de Janeiro**

**2017 / 1**

## **DEDICATÓRIA**

A Deus, certo que sem ele nada seria possível,  
Aos meus amigos espirituais, que sempre tiveram junto a mim dando força para continuar,  
Aos meus pais, José Antônio e Joana, pelo amor incondicional e por todo ensinamento,  
Aos meus irmãos, Grasielle e Gumercindo, pelo apoio e suporte nos momentos difíceis,  
A minha vó Nair por todo amor e pelas orações,  
A todos meus familiares e amigos que sempre estiveram na torcida,  
A todos que diretamente ou indiretamente fizeram parte desse sonho.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos os professores,

Aos colegas de faculdade,

Aos servidores do administrativo, da biblioteca, do Núcleo de Prática Jurídica,

Aos terceirizados da Segurança e da Limpeza,

Ou seja, a todos aqueles que contribuíram para que esse sonho pudesse concretizar-se.

Em especial aos professores:

Bruno Curi e Vanessa que puderam despertar o prazer pelo estudo do Direito Tributário,

Ao professor Irapuã pela orientação nesse trabalho,

A professora Cláudia Franco pelo carinho e pelas lições dadas em sala.

Ao professor Bira pelos ensinamentos em direito processual civil.

Por fim, meus mais sinceros agradecimentos a todos.

## RESUMO

O trabalho consiste no estudo da constituição do crédito tributário, percorrendo da materialização da hipótese de incidência e o fato impositivo, ao lançamento e nascimento do crédito tributário até a sua extinção pela dação em pagamento, o principal motivo para seu estudo é a divergência encontrada na doutrina e na jurisprudência quanto à sua aplicabilidade em bens móveis como modalidade de extinção do crédito tributário. O trabalho buscou analisar o instituto à luz da constituição federal, do Código Tributário Nacional e o entendimento do Supremo Tribunal Federal e da doutrina, ainda, levando em consideração a análise das leis de três entes federativos, quais sejam: União, Estado de Minas e o Município de Belo Horizonte. Verificando o tratamento dado à extinção dos seus créditos tributários por cada ente. No fim, percebe-se que não há solução clara, mas uma discussão rica em relação aos problemas encontrados.

Palavras-chaves: crédito tributário; extinção do crédito; dação em pagamento; bens móveis.

## **ABSTRACT**

This work consists in the study of the constitution of the tax credit, going from the materialization of the hypothesis of incidence and the enforceable fact, up to the launch and birth of the tax credit, until its extinction by the payment. The main reason for its study is the divergence found in the Doctrine and jurisprudence as to its applicability in movable property as a way of extinguishing the tax credit. This work sought to analyze the institute in the light of the Federal Constitution, the National Tax Code and the understanding of the Federal Supreme Court and doctrine, also taking into consideration the analysis of the laws of three federative entities, namely: the Union, the State of Minas Gerais and the Municipality of Belo Horizonte, verifying the treatment given to the extinction of its tax credits for each entity. At the end, it is perceived that there is no clear solution, but a rich discussion of problems encountered.

Keywords: tax credit; Extinction of credit; Payment; Movable property.

## **ABREVIATURAS**

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

Art. – Artigo

C/C – Combinado com

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

Inc. - Inciso

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2. DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SUA EXIGIBILIDADE E À EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA DAÇÃO EM PAGAMENTO</b>	
<b>2.1. Da constituição do crédito tributário .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2. O instituto da dação em pagamento .....</b>	<b>20</b>
<b>2.3. A dação em pagamento no direito tributário .....</b>	<b>24</b>
<b>3. DA JURISPRUDÊNCIA</b>	
<b>3.1. A ação direta de inconstitucionalidade nº 1917 – Distrito Federal .....</b>	<b>26</b>
<b>3.2. A ação direta de inconstitucionalidade nº 2405 – Rio Grande do Sul .....</b>	<b>29</b>
<b>3.3. Entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal quanto à dação em pagamento no âmbito tributário .....</b>	<b>41</b>
<b>4. DA LEGISLAÇÃO</b>	
<b>4.1. A Lei Federal nº 13.259/2016 .....</b>	<b>47</b>
<b>4.2. A Lei 14.699/2003 da Assembleia Legislativa de Minas Gerais .....</b>	<b>49</b>
<b>4.3. A Lei nº 10.801/2015 da Câmara Municipal de Belo Horizonte .....</b>	<b>52</b>
<b>4.4. O posicionamento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais .....</b>	<b>53</b>
<b>4.5. A análise das leis perante à luz do entendimento da Suprema Corte .....</b>	<b>54</b>
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>57</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>62</b>

## INTRODUÇÃO

O presente estudo tem como intuito entender o instituto da dação em pagamento na órbita do direito público, um instituto inicialmente utilizado somente na relação de particulares desde tempos mais remotos e que foi introduzido na ordem tributária brasileira. Nesse sentido, ressalta-se, que sua vinculação é recente, do ano de 2001 para cá, estando expressamente autorizado pelo legislador pátrio, na discussão que segue, verás que sua ocorrência não se deu com a Lei Complementar nº 104 de 2001, visto que já era aceita por outras fontes de direito, tanto à doutrina quanto à jurisprudência já admitiam o instituto em situações excepcionais.

Nesse aspecto, a legislação pátria ao criar a possibilidade do instituto não veio a simplificar o procedimento, mas pelo contrário, abrir uma discussão ainda maior no que concerne quanto à sua possibilidade nas mais diversas espécies de bens, sejam móveis ou imóveis, na possibilidade pelo labor do contribuinte e outros meios.

Entretanto, para maior entendimento do que foi proposto pelo trabalho, deve-se compreender o que é um crédito tributário, a sua constituição e formalização até a sua extinção, e algumas particularidades que se encontram atreladas nesse caminho. É importante dizer que, no presente estudo, tivemos que contar com controvérsias doutrinárias, legislativas, executivas e jurisprudenciais a fim de buscarmos um entendimento profundo do instituto.

A trajetória deu-se também em entender, brevemente, o seu conceito, natureza e histórico no direito civil, para que possamos aprofundá-lo no âmbito do direito público, vale dizer, que na esfera do direito privado, trata-se de acordo bilateral de vontades, em que contrapondo ideias e exigências, os particulares chegam em um ponto comum, para concretização do acordo e que se possa perfazer a dação em pagamento, evitando prejuízos para acordantes, uma vez que parte do interesse de todos envolvidos, o credor pela satisfação da dívida e, pelo devedor, por livrar-se da obrigação adquirida. Conquanto, quando se refere a sua aplicabilidade no direito público, deparamo-nos com certos problemas que necessitam ser solucionados, tais como a criação de mecanismos para que o instituto não seja uma forma de criar meios para burlar a legislação vigente, auferindo vantagens para particulares em detrimento da Fazenda Pública e, ainda, se a sua aplicabilidade está estritamente dentro dos parâmetros da legalidade.

O estudo baseou-se em dois pilares importantes, um da legislação dos entes federados, e outro da jurisprudência. Quanto à legislação, destaca-se a lei federal, mais recente, e a mineira, que desde 2003 criou previsão legal para a dação em pagamento em bens imóveis e bens móveis novos e regulamentou os procedimentos para a sua adoção, o município de Belo Horizonte, capital mineira, não atrás do que o legislador mineiro já tinha decidido, incluiu na sua legislação a possibilidade da dação em pagamento de bens móveis novos e imóveis, no ano de 2015, outros municípios também buscaram a inclusão do instituto em suas normas, conforme a consulta pública de Capinópolis, cidade mineira, que recorreu ao Tribunal de Contas de Minas Gerais, para verificar a possibilidade da inclusão desse meio de extinção de seus créditos tributários.

No tocante da jurisprudência, verifica-se que tivemos dois momentos distintos, um na apreciação da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1917, do Distrito Federal, em que a Suprema Corte teve um posicionamento e prescreveu o informativo nº 136, em um segundo momento, na apreciação da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2405, do Rio Grande do Sul, com uma mudança de entendimento, passando a prevalecer o informativo nº 260. Ambos os julgados fizeram ponderações importantes quanto à aplicação do instituto, sua interpretação à luz do direito constitucional e do Código Tributário Nacional, a análise de vários princípios e normas internas, dentre elas, destaca-se a legalidade, separação de poderes, reserva legal, a necessidade de licitação dentre outros.

Por fim, após passar pela discussão do que é a hipótese de incidência e o fator gerador, o nascimento da obrigação tributária, a ideia do lançamento e para aí sim, a constituição do crédito tributário, a possibilidade de ser suspenso ou findado pela exclusão e a extinção, e só nesse momento entrarmos na dação em pagamento, seu estudo na órbita do direito privado e público, sua natureza, seu conceito, o contexto histórico e particularidades. Passa-se a entender o sistema em um todo, um complexo de leis, entendimentos jurisprudências e doutrinários, que constituem como fontes de direito e que devem estar em harmonia.

A utilização da legislação mineira e de Belo Horizonte, principalmente, que foram escolhidas como objeto de análise desse estudo em um quadro comparativo com o entendimento do Tribunal de Contas de Minas e do Supremo Tribunal Federal, pautado com o suporte da Constituição Federal, Código Tributário Nacional e os renomados doutrinadores estudiosos das ciências jurídicas.

Assim, chega-se ao que será demonstrado no estudo, a aplicabilidade do instituto da dação em pagamento no direito tributário, as suas prerrogativas e limitações, aplicabilidade, a competência para sua utilização e a possibilidade da dação em pagamento em bens móveis torna-se o maior questionamento para o estudo, qual buscará fazer a análise de toda literatura e fonte disponível a fim de trazer um debate rico.

Ressalta-se, todavia, que a dação em pagamento em bens imóveis já se encontra pacificada na doutrina e na jurisprudência, de certo há doutrinadores que mantêm posição contrária a sua adoção como modalidade de extinção do crédito tributário, esse entendimento advém da necessidade real dos Estados-Membros em pecúnia para arcar com os custeios básicos: saúde, educação, segurança pública e outros, tomando uma posição mais conservadora, conquanto, essa não é a posição majoritária na doutrina, tampouco, o entendimento dos tribunais, uma vez, como já dito, aceitavam a dação em pagamento em casos excepcionais antes da inclusão do inciso XI, no art. 156, pela Lei Complementar nº 104 de 2001.

Desse modo, o enfoque será dado à análise da dação em pagamento em bens móveis e a sua aplicabilidade no sistema tributário e como os entes federados comportam-se frente ao instituto.

## **DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, SUA EXIGIBILIDADE E À EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA DAÇÃO EM PAGAMENTO**

### **Da Constituição do crédito tributário**

A dação em pagamento, objeto deste estudo, é uma modalidade de extinção do crédito tributário, elencado no art. 156, inc. XI, do CTN<sup>1</sup>, entretanto, para se iniciar a discussão do instituto, necessita-se, inicialmente, entender como se constitui o crédito tributário.

Nesse sentido, destaca-se que a competência tributária é a qualidade privativa constitucional atribuída aos entes políticos (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) para que possam exigir dos jurisdicionados o pagamento dos tributos. A Constituição Federal determina quais entes políticos serão responsáveis pela tributação dos bens produzidos, serviços, patrimônio e renda, em um sistema de repartição, cada ente deverá elaborar regras para cobranças dos tributos autorizados pela Carta Política, as regras gerais ficaram encargos de Lei Complementar.

Sabido que as competências foram repartidas pela Carta Maior, cabe às leis complementares a determinação de situações hipotéticas em que ensejará a cobrança de tributos, que seria uma hipótese de incidência, ou seja, a previsão em lei de caso abstrato que contém determinada situação, que uma vez realizada, gera obrigações perante ao Fisco. Exemplo: O Código Tributário Nacional preceitua em seu art. 29<sup>2</sup> que “O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.”. No caso em comento, repara-se que a lei é abstrata e cria a possibilidade da cobrança de imposto sobre a propriedade, o domínio, ou a

---

1 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acessado em 12.05.2017 às 18h53

2 Op. Cit.

posse de imóvel rural, no entanto, só poderá ser exigível quando o que está previsto no texto legal concretizar-se, ou seja, está vinculado a uma ação do contribuinte, qual seja, adquirir imóvel rural em uma das condições elencadas.

Quando o contribuinte preenche as exigências legais previstas, por exemplo, adquire um imóvel denominado rural, perfaz-se o fato gerador, que seria a materialização da hipótese de incidência, nesse momento sai-se da seara abstrata da lei para a concretização da hipótese legal. Nas palavras do ilustre doutrinador Eduardo Sabbag “a hipótese de incidência é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos do mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal.”<sup>3</sup>

Na visão de Kfourir Jr<sup>4</sup> temos que:

A expressão “fato gerador” designa a ocorrência, no mundo real, da hipótese abstrata prevista na legislação, ensejando, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária e, posteriormente o ato contínuo, o respectivo lançamento e exigência do crédito tributário.

A partir da realização do fato gerador nasce obrigação tributária, qual seja, a do pagamento do tributo perante o fisco, sem exclusão das obrigações acessórias, no exemplo utilizado acima, percebe-se que o cidadão ao adquirir um imóvel localizado fora do limite estabelecido como área urbana, preencheu os requisitos abstratos da lei, estando a partir daí obrigado a cumprir as exigências legais. A obrigação tributária nada mais é do que vínculo jurídico-tributário criado entre o sujeito ativo, agente titular do direito de poderes para exigir o cumprimento da satisfação tributária e, se for o caso, a invasão patrimonial, enquanto o sujeito passivo, o contribuinte, aquele que deverá cumprir com as obrigações prevista na lei e que poderá sofrer a invasão patrimonial para satisfação do crédito tributário, está intrinsecamente atrelado ao que foi disposto pela legislação tributária.

Anderson Madeira<sup>5</sup> expõe que “A obrigação tributária, por si só, não possui cartularidade, materialidade. Faz-se necessário que o credor **formalize, materialize** (através

---

3 SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 7. ed. – São Paulo. Saraiva, 2015. p. 725.

4 KFOURIR JR. Anis. Curso de Direito Tributário. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 231

5 MADEIRA, Anderson Soares. Manual de direito tributário. – 9. ed. rev. e ampliada. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2014. p. 289.

do lançamento) seu crédito para que, se não for pago pelo devedor, possa ser inscrito na dívida ativa para ser cobrado.”.

Com o surgimento da obrigação tributária, em regra, nasce o dever do lançamento do crédito tributário pelo fisco, como preconiza o art. 142 CTN<sup>6</sup>:

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

Assim, com o lançamento estará constituído o crédito tributário e formalizada a capacidade de efetuar a exigibilidade da relação jurídico-tributária consolidada.

Ressalta-se, entretanto, que por entendimento sumulado do STJ, a atividade deixou-se de ser constituída privativamente pela autoridade administrativa, sendo que mais uma vez esse encargo foi repassado ao contribuinte, conforme súmula 436 do STJ: *"A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco"*.<sup>7</sup>

O autor Kfourir Jr, traz a definição dada por Kiyoshi Harada<sup>8</sup> para explicar o lançamento, que pode ser verificado pelo seguinte:

O lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do

---

6 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acessado em 12.05.2017 às 18h53min.

7 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=sumula+436&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acessado em 13.05.2017 às 21h40min.

8 KFOURI JR. Anis. Curso de Direito Tributário. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015. p. 241 Apud HADARA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas. p. 451

fato gerador), a valoração de elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível. Está série de atos podem ser praticados, inclusive, em diferentes dias, mas no final da verificação dos requisitos previstos no art. 142 do CTN, haverá sempre um documento exteriorizador daqueles atos, que é o lançamento eficiente para a constituição definitiva do crédito tributário.

Conclui-se então que, o crédito tributário é constituído a partir da existência de uma hipótese de incidência, ou seja, previsão legal, visto que o tributo depende de reserva legal. Após a concretização da norma, isto é, a materialização da hipótese de incidência gerando o fato imponible (fato gerador), cria-se a obrigação tributária e, conseqüentemente, uma relação jurídico-tributária, através do qual o fisco fará o lançamento do crédito tributário. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup>:

Nasce o crédito tributário no exato instante em que interrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo.

Já nos ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>10</sup>:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigatória, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Na definição de Kiyoshi Hadara<sup>11</sup>:

O crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento. A obrigação tributária principal, como já vimos, consiste no pagamento do tributo ou de pena pecuniária. O crédito tributário nada mais é do que a conversão dessa obrigação tributária ilíquida em líquida e certa, exigível no prazo estatuído na legislação tributária. Do ponto de vista material, obrigação e crédito se confundem. As partes são as mesmas, o objeto é idêntico e o vínculo jurídico, idem. Surgindo a obrigação tributária, deve a Fazenda declarar sua existência, através do lançamento, apurando o quantum e identificando o sujeito passivo, quando então, aquela obrigação passará a existir sob a denominação de crédito tributário. Disso resulta

---

9 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 437.

10 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito Tributário. – 37. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016. p. 176.

11 HADARA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas. p. 630.

que pode existir obrigação tributária sem o crédito tributário, mas o contrário não poderá ocorrer. Entretanto, o CTN, em seu artigo 140, estabelece a autonomia da obrigação tributária principal ao prescrever as circunstâncias que modificam o crédito tributário não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem. Disto resulta, anulado o lançamento, a obrigação tributária principal subsiste.

Uma vez constituído o crédito tributário, poderá tornar-se inexigível em três modalidades: com a suspensão, a exclusão e a extinção. A suspensão poderá ocorrer em caso da moratória, do depósito do montante integral, a reclamação e os recursos administrativos, a concessão de liminar em mandado de segurança e em tutela antecipada e o parcelamento. A exclusão pela anistia e a isenção. Por fim, a extinção poderá ser realizada nas modalidades descritas abaixo, frisa-se que serão tratadas de forma breve unicamente para diferenciá-las da dação em pagamento, que será o objeto do presente estudo.

O art. 156 do Código Tributário Nacional<sup>12</sup>, como já mencionado anteriormente, traz as formas de extinção do crédito tributário, quais sejam: o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e a decadência, a conversão de depósito em renda, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto do art. 150 seus §§ 1º e 4º, a consignação do pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164, a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória, a decisão judicial transitada em julgado, a dação em pagamento em bens móveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

---

12 BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acessado em 12.05.2017 às 18h53min.

**Art. 156.** Extinguem o crédito tributário:

**I** - o pagamento;

**II** - a compensação;

**III** - a transação;

**IV** - 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;

**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 Lcp nº 104, de 10.1.2001)

**Parágrafo único.** A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

A dação em pagamento é uma das formas de extinção do crédito tributário, incluída pela LC 104/2001, entretanto, conforme já mencionado, não é a única, frisa-se que a jurisprudência pátria considera outra forma de extinção não contemplada pelo CTN, a confusão. Esse ponto merece destaque na discussão da dação em pagamento em bens móveis, visto que uma vez o rol do art. 156 do CTN não sendo taxativo, nada impede que a extinção do crédito tributário por vias diversas das elencadas.

O pagamento consiste em método ordinário para satisfação, o que significa dizer que deve ser pago no momento do seu vencimento, sob pena de juros, multa e correção monetária. Trata-se da principal forma de extinção do crédito tributário e a mais comum das formas de extinção.

A consignação em pagamento é a forma em que o contribuinte tem para satisfação do crédito tributário em juízo quando se encontra obstáculos para sua satisfação, seja por: I) recusa no recebimento da atividade administrativa ou bancária; II) imposição de condições para o pagamento; III) Cobrança do mesmo tributo por mais de um ente federado sobre o mesmo fato gerador.

A restituição ou repetição do indébito é o pagamento realizado pelo contribuinte que é considerado indevido ou a maior, qual é passível de restituição, sendo a restituição devida mesmo em caso de pagamento espontâneo.

Na compensação faz-se necessário lei específica para sua autorização e consiste na possibilidade do pedido de restituição do contribuinte e na apuração de valores abertos em favor do fisco, nesse caso, há a possibilidade de os créditos compensarem-se, extinguindo-se, assim, o crédito tributário.

A transação dar-se-á quando haver concessões mútuas entre o sujeito ativo e passivo que levam a extinção do crédito tributário, seria uma espécie de acordo.

A remissão é o perdão legal do crédito tributário, ou seja, a administração abre mão do tributo e perdoa o crédito, extinguindo-o.

A decadência e a prescrição merecem uma atenção maior, visto que há mudanças frequentes na legislação pátria sobre o tema, como também, alterações significativas no entendimento dos tribunais. A decadência seria o prazo em que a Fazenda Pública tem para efetuar o lançamento do crédito tributário, enquanto a prescrição seria o prazo para pagamento do crédito tributário após o seu lançamento.

A conversão de depósito em renda é uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É defeso ao contribuinte discutir um crédito tributário em juízo, e para tal, faz-se necessário o depósito judicial para garantia e discussão do crédito, quando o devedor vem a perder o processo o dinheiro deixado como garantia é convertido em débito, extinguindo-o.

No pagamento antecipado por homologação, o crédito tributário pode ser extinto através da homologação expressa realizada pela administração ou tácita, após transcorrido o prazo de cinco anos, ressalta-se que se trata de crédito tributário que é apurado pelo próprio contribuinte e após o pagamento cabe a administração efetuar a conferência do crédito e proceder com a homologação.

A decisão administrativa irreformável é aquela em que o contribuinte discorda do crédito tributário cobrado e recorre da cobrança da via administrativa, após o esgotamento dos recursos, caso o pedido do contribuinte seja julgado procedente, haverá a extinção do crédito tributário.

Assim como a decisão administrativa, a decisão do processo judicial é aquela que é verificada a que o crédito é indevido, eivado com vícios de legalidade ou inconstitucionalidade, extinguindo o crédito tributário após findar-se os recursos cabíveis.

Por fim, a dação em pagamento consiste na possibilidade de o contribuinte oferecer um bem imóvel como forma de extinção do crédito tributário, nesse tópico da discussão, encontra-se divergências em relação a possibilidade de bens móveis ou não, conforme poderá ser visto na discussão mais à frente.

O quadro esquemático poderá elucidar melhor todo o processo da constituição do crédito tributário até a possibilidade de sua extinção através do instituto da dação do pagamento.

### **Quadro Esquemático**



**Figura 1: Quintino Jr., 2017.**

### **O instituto da dação em pagamento**

A dação em pagamento é oriunda das relações particulares e amplamente utilizada pelo direito privado. O instituto consiste em oferecer algo diferente do que é devido como meio de satisfação da obrigação constituída. Nesse sentido, a definição do ilustre doutrinador Carlos Roberto Gonçalves<sup>13</sup>: “A dação em pagamento é um acordo de vontades entre credor e devedor, por meio do qual o primeiro concorda em receber do segundo, para exonerá-lo da dívida, prestação diversa da que lhe é devida.”.

O Código Civil Brasileiro não obriga ao credor a receber outra coisa em substituição da que lhe é devida, por mais valiosa que seja, conforme preceitua-se o art. 313<sup>14</sup> “O credor não é obrigado a receber prestação diversa da que lhe é devida, ainda que mais valiosa.”,

---

<sup>13</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, volume 2: Teoria Geral das Obrigações. – 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010. p. 324.

<sup>14</sup> BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Código Civil Brasileiro. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm). Acessado em 13.05.2017 às 20h45min.

então, percebe-se que a anuência do credor é algo de extrema importância para a aplicação da dação em pagamento. Assim sendo, conforme veremos mais à frente, a utilização do instituto na esfera tributária, direito público, está estritamente relacionada à anuência do entre tributante, qual deverá, obrigatoriamente, autorizar o instituto por lei.

Nos ensinamentos do renomado doutrinador Flávio Tartuce, compreende-se a dação em pagamento (*datio in solutum*) como<sup>15</sup>:

Pode ser conceituada como uma forma de pagamento indireto em que há um acordo privado entre os sujeitos da relação obrigacional, pactuando-se a substituição do objeto obrigacional por outro. Para tanto, é necessário o consentimento expresso do credor, o que caracteriza o instituto como um negócio jurídico bilateral.

O Superior Tribunal de Justiça, firma o entendimento de que a dação trata-se de um acordo entre credor e devedor, com a entrega de coisa diversa da avençada, com objetivo da liberação obrigacional, qual depende de anuência expressa pelo credor, que traduz *ultima ratio*, garantia de segurança jurídica para os envolvidos na relação jurídica, é uma obrigação previamente criada e procedida de um acordo, que, obrigatoriamente, tem-se de ser posterior, conforme se verifica na ementa do julgado recente<sup>16</sup>:

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.138.993 - SP (2009/0086764-0) - EMENTA**  
RECURSO ESPECIAL - AÇÃO MONITÓRIA - FIANÇA E AVAL - DISTINÇÃO - O PRIMEIRO TEM NATUREZA CAMBIAL E O SEGUNDO DE DIREITO COMUM - DAÇÃO EM PAGAMENTO - ORIGEM - RECEBIMENTO DE COISA DISTINTA DA ANTERIORMENTE AVENÇADA - ACORDO ENTRE CREDOR E DEVEDOR - REQUISITOS - EXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO PRÉVIA - ACORDO POSTERIOR COM ANUÊNCIA DO CREDOR - ENTREGA EFETIVA DE COISA DIVERSA - EXIGÊNCIA DE ANUÊNCIA EXPRESSA DO CREDOR - SEGURANÇA JURÍDICA - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO, NA ESPÉCIE - INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO .

No direito romano, foi Justiniano que permitiu que um bem, na ausência de dinheiro, fosse dado para satisfazer uma dívida, essa autorização da substituição da prestação foi um meio de proteção ao devedor, para que ele pudesse evitar que seu patrimônio viesse a ser

---

15 TARTUCE, Flávio. Manual de direito civil: volume único. 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Método, 2015. p. 386.

16 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1128993-SP, Rel. Min. Massami Uyeda, 3ª Turma, j. 03.03.2011, DJe. 16.03.2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18489672/recurso-especial-resp-1138993-sp-2009-0086764-0/inteiro-teor-18489673?ref=juris-tabs>. Acessado em 13.05.2017 às 21h50min.

vendido por um preço muito baixo quando fosse compelido ao pagamento de uma dívida a fim de satisfazer uma obrigação adquirida, permitindo-se o oferecimento de bens móveis e depois imóveis, até cobrir todo o montante. Nesse cenário, criou-se a *datio in solutum* necessária, estabelecendo que para determinados casos, bastava o devedor comprovar que já tinha uma tentativa frustrada de se desfazer dos seus bens por uma quantia razoável ou se o devedor já tivesse a acionado, compelindo, assim, ao credor a não ter o direito de recusa. Com a evolução passou a prevalecer o *aliud pro alio, invito creditore, solvi non potest*, ou seja, uma coisa por outra, contra a vontade do credor, não pode ser solvida, verifica-se que este foi o marco e que prevalece até então desde à época da evolução do instituto no direito romano até os dias atuais em que a dação em pagamento está vinculada à concordância do credor, aquele que detinha o direito de exigir a satisfação da obrigação. Desta forma, não se admite mais o *beneficium dationis in solutum*, pois a ausência de anuência do credor acarreta na impossibilidade da dação em pagamento.

Na esfera do direito civil, a dação em pagamento não é somente a utilização de uma coisa ao invés da pecúnia, o dinheiro, mas sim, a substituição de um objeto por outro, desde que sejam diferentes, a satisfação não vindo a ocorrer com o objeto que havia proposto inicialmente, sendo o original, dar-se-á a utilização do instituto.

Ressalta-se, ainda, que o renomado doutrinador Carlos Roberto Gonçalves diz que a dação em pagamento suporta várias modalidades<sup>17</sup>:

Essa substituição conhece várias modalidades. Pode haver *datio solutum* (dação em pagamento) mediante acordo, com substituição de dinheiro por bem móvel ou imóvel (*rem pro pecúnia*), de coisa por outra (*rem pro re*), de uma coisa pela prestação de um fato (*rem pro facto*), de dinheiro por título de crédito, de coisa por obrigação de fazer, etc.

Destaca-se que o diploma de Direito Civil de 1916, vedava a aplicação do instituto ao credor receber dinheiro em substituição do que era devido, assim, verifica-se um aperfeiçoamento da dação em pagamento com o novo diploma legal, de 2002, qual autoriza as obrigações pecuniárias, ampliando a sua utilização e eliminando restrições. Utilizando um exemplo, como meio de elucidar, têm-se uma relação obrigacional em que o devedor prometeu ao credor o pagamento em pecúnia por um animal adquirido por este, na ausência do valor devido, este oferece uma bicicleta ao credor como meio de satisfação da dívida

---

17 GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro, volume 2: Teoria Geral das Obrigações. – 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010. p. 325

adquirida, o credor anuindo pelo recebimento da bicicleta, coisa diversa da combinada, far-se-á a dação em pagamento.

Os elementos constitutivos da dação em pagamento são: existência de uma dívida; concordância do credor e; prestação diversa da originária. O ponto fundamental para a aplicação do instituto é a existência de uma dívida, se assim não for, não faz sentido falar da dação em pagamento, certo que falta um dos seus pressupostos constitutivos. O acordo de vontades é outra característica, depende-se da vontade do devedor em não permanecer ou deixar estar solvente e, do credor, em aceitar a oferta do devedor, com a concordância de ambos, eis que estará livre e findada a obrigação, frisa-se que a anuência do credor pode ser tácita, expressa, verbal ou escrita. Por fim, coisa diversa do original, essa é a que configura o instituto, certo que se não for assim, estar-se-á a falar de outras modalidades de extinção da obrigação diversa da dação em pagamento, seja a novação, o pagamento, compensação, confusão ou outras.

O fato da dação em pagamento não ser cumprida com coisa totalmente diversa não a desconstituirá, certo que se admite o parcelamento, ou seja, a coisa ofertada em dação em pagamento não se faz coincidência com o valor devido. Permite-se que a sua complementação em situações de saldo remanescente. A essência da dação em pagamento é a entrega de coisa diversa, mesmo que está não seja suficiente para a satisfação da obrigação, utilizando-se do exemplo apresentado, caso a bicicleta não fosse suficiente para a satisfação da obrigação, o valor ainda pendente, poderia ser satisfeito em pecúnia e, mesmo assim, estaria consolidada a extinção da obrigação pela dação em pagamento.

Nos ensinamentos de Maria Helena Diniz, destaca-se que<sup>18</sup>:

A dação em pagamento pode ter por objeto prestação diversa da devida de qualquer natureza: bem móvel, ou imóvel, fatos e abstenções. Consequentemente, o devedor, com anuência do credor, poderá dar uma coisa por outra; coisa por fato; fato por coisa; fato por fato etc.

Conclui-se, então, que a dação em pagamento no âmbito das relações privadas consiste em um acordo bilateral, em que o devedor oferece algo diverso do que foi previamente acordado a fim de livrar-se da obrigação e gerar a sua extinção, depende da anuência do credor, seu objeto pode ser bem móvel ou imóvel, conteúdo de fatos e abstenções.

---

18 DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro, 2º volume: Teoria Geral das Obrigações. – 22. ed. rev. e atual. de acordo com reforma do CPC – São Paulo: Saraiva, 2007. p. 278.

## **A dação em pagamento no direito tributário**

A dação em pagamento é um instituto que decorre das relações particulares, estabelecidas pelo Código Civil, e que o legislador pátrio buscou inseri-la expressamente no âmbito do direito público – direito tributário – frisa-se, conforme já mencionado, que antes mesmo de sua inserção no Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104 de 2001, já era amplamente aceito tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, desde que em casos excepcionais e com leis que a autorizasse.

No entendimento do ilustre doutrinador Anderson Madeira<sup>19</sup>, a dação em pagamento:

Prevista no inciso XI do art. 156, foi introduzida no CTN pela Lei Complementar nº 104/01. Trata-se de uma modalidade alternativa de quitação do débito fiscal. Consiste no ‘pagamento’ de crédito tributário por meio da entrega, administrativa e voluntária, de algum bem imóvel. Vale frisar que para este procedimento ser efetivado faz-se necessária a observância das normas previstas no direito administrativo, inclusive perícias técnicas de avaliação, aplicáveis à aquisição de bens imóveis pelo ente público. Os critérios da conveniência e da oportunidade públicas deverão se sobrepor ao interesse do sujeito passivo em quitar seu débito fiscal com um bem imóvel, até porque a natureza do tributo é prestação pecuniária (art. 3º CTN). O valor do imóvel oferecido deverá ser igual ou maior do que o crédito existente. Por derradeiro, insta ressaltar que, apesar da previsão pelo CTN, deve haver lei específica do ente tributante autorizando e regulamentando essa hipótese de extinção do crédito.

Então, percebe-se que sua utilização do direito tributário está restrita a condições específicas e determinadas por lei, sua utilização é secundária, ou seja, só pode ser arguida após o insucesso da satisfação do crédito tributário pela pecúnia, em consonância como o que se preceitua o art. 3º do CTN. Outrossim, a legislação, como meio de evitar ou inibir danos ao erário e a Fazenda Pública, deve sempre permitir a utilização da extinção do crédito tributário, previsto no inciso XI, do art. 156 do CTN, alicerçada aos princípios do direito administrativo, com proteção em todos os procedimentos realizados a fim de não lesar a administração e os cofres públicos. Nesse ponto do estudo, é claro que a dação em pagamento é uma possibilidade na esfera tributário, mesmo que excepcional, mas repara-se que a lei expressamente referiu a bens imóveis, excluindo, então, os bens móveis ou quaisquer outros. A partir dessa questão que nascerá um grande debate do trabalho, qual seja, a possibilidade ou não da dação em pagamento em bens móveis.

---

19 MADEIRA, Anderson Soares. Manual de direito tributário. – 9. ed. rev. e ampliada. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2014. p. 404.

Não será de forma isolada que veremos tanto na doutrina quanto na jurisprudência a defesa que a inclusão da dação em pagamento em bens imóveis não é um fator limitante para a utilização em bens móveis. De certo, que não precisa de autorização expressa do CTN para sua que seja aplicado. Contrapondo essa ideia, há uma ampla defesa de que cabe ao legislador federal criar hipóteses de extinção do crédito tributário ou não, ou seja, uma vez ausente autorização expressa no Código Tributário Nacional, não é permitido utilizar-se do que não tem previsão legal.

## DA JURISPRUDÊNCIA

### **Ação direta de inconstitucionalidade nº 1917 – Distrito Federal**

O Supremo Tribunal Federal, pela ADI 1917-DF, teve a oportunidade de avaliar o instituto da dação em pagamento no âmbito do Direito Tributário, através da análise da Lei Ordinária Distrital nº 1.624/1997. A ação direta de inconstitucionalidade foi ajuizada pelo Governador do Distrito Federal, que dispunha sobre o pagamento de débitos de empresas de pequeno porte pelo instituto da dação em pagamento de materiais que pudessem atender os programas do Governo.

A referida lei criou algumas exigências legais para o enquadramento ao programa, tais como: só atenderia microempresa, empresa de pequeno porte e médias empresas com obrigações tributárias com a Fazenda e, necessariamente, inscritas na Dívida Ativa, sendo permitida somente em relação aos materiais que pudessem ser utilizados pelos programas do Governo. As secretarias de Governo seriam responsáveis pelo encaminhamento ao Secretário de Fazenda e Planejamento do cronograma dos programas e as quantidades de materiais, cabendo a secretaria de Fazenda e Planejamento os cadastros de materiais e a aceitação da proposta das empresas, após o aceite, obrigatoriamente, as empresas deveriam desistir dos processos judiciais. A instrumentalização para a dação em pagamento surtir os devidos efeitos jurídicos ficaria na responsabilidade da Secretaria de Fazenda e Planejamento e, ainda, aos seus cuidados o encargo de estabelecer os critérios da entrega dos materiais, prazo e local e as despesas com transporte sob responsabilidade do proponente.

A legislação distrital previa que a Secretaria de Fazenda e planejamento deveria, obrigatoriamente, observar os princípios da legalidade, impessoalidade e moralidade, estando atrelada a aceitação das propostas a oferta do menor preço, em condições de igualdade, e considerando três orçamentos de empresas no ramo do material a ser recebido pela dação.

A dívida tributária seria atualizada até a data de formalização da dação em pagamento e, logo em seguida, tanto os materiais recebidos quanto às dívidas seriam corrigidas monetariamente pelos mesmos índices quais seriam estabelecidos pelo Governo.

O Governador do Distrito Federal, nos autos da ação direta de inconstitucionalidade, alegou ofensa ao art. 146, inc. III, alínea “b” da Constituição Federal<sup>20</sup>:

---

20 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acessado em 16.05.2017 às 19h45min.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Ainda, ofenda ao art. 150, inc. II, da CF<sup>21</sup>:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Por fim, ofensa ao art. 37, XXI, da Constituição Federal<sup>22</sup>:

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.

A suspensão da eficácia da Lei nº 1.624/1997 do DF foi deferida, por unanimidade dos votos, até que a ação de controle normativo abstrato fosse julgada pela Suprema Corte.

O Advogado-Geral da União Substituto, Moacir Antônio Machado da Silva, manifestou-se pela inconstitucionalidade do diploma impugnado entendendo pela afronta ao que se preceitua no art. 146, inc. III, alínea “b”, da Constituição Federal, qual prevê a exigência de Lei Complementar Federal para estabelecer normas gerais de direito tributário, ainda, arguiu pela incompatibilidade com o art. 156 do CTN.

---

21 Op. Cit.

22 Op. Cit.

E o Ministério Público Federal, pelo parecer do Procurador Geral da República Cláudio Fonteles, entendeu que a legislação distrital é uma afronta ao que se preceitua o art. 37, XXI e art. 146, III, “b”, ambos da Constituição Federal. Frisou, ainda, que as causas de extinção de crédito tributário só poderiam ser estabelecidas por Lei Complementar Federal.

No julgamento da medida cautelar, o Ministro Ricardo Lewandowski, entendeu que a lei, objeto da ADI nº 1917-DF, introduziu mais uma forma de extinção de crédito tributário, qual seja, a dação em pagamento, utilizada pelo Direito Civil, que se demonstra incompatível com a sistemática do direito tributário. A inserção do instituto acarretaria um prejuízo ao sistema licitatório e, por fim, acabaria por editar o Código Tributário Nacional ao acrescentar mais uma forma de extinção de crédito tributário não elencada no art. 156 do referido diploma.

O Ministro Sepúlveda Pertence solicitou que colocasse em debate o tema questionando quanto à necessidade de reserva de lei complementar para a extinção do crédito tributário e suscitou o julgamento da medida cautelar da Ação Indireta de Inconstitucionalidade nº 2.405 do Rio Grande do Sul, momento em que o Tribunal já havia se pronunciado no sentido de não ser necessário da exigência de Lei Complementar para regular a matéria, certo que se tratava de Estado-Membro regulando a extinção dos seus próprios créditos tributários, por fim, declarou ter dúvida quanto à necessidade de licitação. No decorrer do debate, firmou entendimento em acompanhar o voto do Relator, Ministro Lewandowski, no sentido que mesmo que de forma virtual e indireta, encontra-se respaldos de prejuízo ao princípio da licitação, conquanto, não vislumbrara a ofensa alegada ao art. 146 da Constituição.

No voto do Ministro Eros Grau, no tocante à licitação, manifestou-se no sentido que era descabida, visto que na licitação é um concurso quando há exigência de disputa, sendo um dos pressupostos a competição, e em sua compreensão, não haveria ofensa ao que se preceitua o art. 37, XXI, da Constituição Federal. Entendeu, ainda, que se trata na verdade de uma espécie de transação. No fim, pelos argumentos trazidos pelos demais ministros, mudou seu posicionamento.

O Ministro Gilmar Mendes, no fundamento do voto, pronunciou pela inconstitucionalidade da lei impugnada, mas ressaltou no seu voto que parece exagerado limitar que as entidades federadas pudessem dispor sobre os seus próprios débitos.

Como conclusão do julgamento da ADI 1917-DF<sup>23</sup> o Supremo tribunal Federal, em seção plenária, decidiu-se pelo que segue na ementa:

ACÇÃO 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](#).

**Decisão**

O Tribunal, por unanimidade, julgou procedente a ação direta, nos termos do voto do Relator. Votou a Presidente, Ministra Ellen Gracie. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Março Aurélio. Plenário, 26.04.2007.

O julgamento da presente ação direta de inconstitucional ensejou o informativo nº 136 do Supremo Tribunal Federal<sup>24</sup>, percebe-se que o informativo é referente ao julgamento da medida cautelar:

Deferida medida cautelar em ação direta ajuizada pelo Governador do Distrito Federal para suspender a eficácia da Lei 1.624/97, do Distrito Federal, que prevê o pagamento de débitos tributários das microempresas, das empresas de pequeno porte e das médias empresas, mediante dação em pagamento de materiais destinados a atender a programas de Governo do Distrito Federal. O Tribunal considerou juridicamente relevante a alegação de inconstitucionalidade sustentada pelo autor da ação por aparente ofensa à reserva de lei complementar para a definição das formas de extinção do crédito tributário (CF, art. 146, III, *b*) e à exigência de processo de licitação para a contratação de obras, serviços e compras pela administração pública (CF, art. 37, XXI). [ADInMC 1.917-DF, rel. Min. Marco Aurélio, 18.12.98](#).

### **Ação direta de inconstitucionalidade nº 2405 – Rio Grande Do Sul**

A presente ação direta de inconstitucionalidade foi ajuizada pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul, como meio de questionar as alterações previstas na Lei nº 11.475/2000 à legislação gaúcha, modificando a lei nº 6.537/73, referente ao procedimento

---

23 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Indireta de Inconstitucionalidade nº 1917 do Distrito Federal. Relator Ministro Marcos Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>. Acessado em 20.05.2017 às 18h30min.

24BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 136. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo136.htm>, acessado em 29.05.2017 às 13h44min.

fiscal administrativo do Rio Grande do Sul e a Lei nº 9.298/91 que se refere às cobranças de créditos tributários.

O art. 1º da Lei impugnada acrescentou novo título à lei gaúcha, “Das diversas formas de extinção do crédito tributário”, nesse título foi regulado a dação em pagamento em bens imóveis, até então não admitida pelo Código Tributário Nacional, que previa que o objeto presente da dação não poderia ser superior a 75% do crédito devido e, ainda, que no mínimo 25% deveria corresponder em pecúnia, ou seja, moeda corrente nacional, devendo o saldo remanescente ser pago em parcela única integralmente ou através do instituto da moratória. O legislador estabeleceu critérios quanto à utilização do instituto, em que o lapso temporal para reutilização não poderia ser inferior a 24 meses.

O legislador gaúcho estipulou que no momento da efetivação do registro no órgão competente deveria ser efetuada em favor da Fazenda Municipal, a disponibilização do crédito, de no mínimo 25% (vinte e cinco por cento). A lei não recepcionou os créditos tributários anteriores a 30 de abril de 1999 e inscritos em dívida ativa para sua extinção na modalidade da dação em pagamento. No mais, havia a necessidade de abranger a totalidade, ou caso deixasse saldo ainda remanescente, a aceitação da proposta estava vinculada à renúncia ou a desistência de recursos em esfera administrativa ou judicial e verbas sucumbenciais. Quanto às execuções fiscais em andamento, a proposta não acarretaria a sua suspensão, tampouco, o recolhimento dos demais créditos tributários, inclusive os que se encontram sob moratória.

A aceitação da proposta da dação em pagamento ficou a encargo do Secretário de Estado da Fazenda ou do Procurador-Geral do Estado e só poderia promovê-la se verificada todas as hipóteses de interesse da administração pública. Anualmente, fazia-se necessário encaminhar ao legislativo, dentro de sua competência, relatório que continha os créditos tributários extintos apurados pelo novo capítulo no exercício do ano civil anterior.

O Poder executivo ao regulamentar as disposições previstas pelo novo capítulo incluído, poderia exigir certidões do proprietário e do bem, nos casos da dação em pagamento, ficou autorizado a aceitar bens que ainda não estivessem inscritos em dívidas ativa, bastava a constituição do crédito tributário.

A lei em questão, objeto da ADI nº 2405-RS, previu um Capítulo II, chamado “Dação em Pagamento”, com previsão que os créditos tributários inscritos em dívida ativa poderiam

ser extintos através da dação em pagamento em bens, quais deveriam satisfazer os interesses da administração pública por uma Comissão de Dação em Pagamento, que seria formada por representantes da Secretaria de Estado da Administração e dos Recursos Humanos, Secretaria de Estado da Fazenda, Procuradoria Geral do Estado, Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Sul, Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul, Federação das Associações Comerciais do Rio Grande do Sul e da Federação da Agricultura do Estado do Rio Grande do Sul.

A formalização da proposta deveria, obrigatoriamente, preencher vários requisitos legais, tais como ter autorização expressa, conter a identificação do proponente, do sujeito passivo, do crédito tributário e do bem oferecido. Aos encargos da Comissão ficaria a análise da documentação, no prazo de 90 dias, a partir do protocolo da proposta, sob pena de aceite presumido, conquanto, havia a possibilidade da prorrogação do prazo por uma única vez, e se solicitado por qualquer membro da Comissão, em caso de bens imóveis, estaria atrelado a apresentação de certidão de propriedade atualizada, expedida por Cartórios de Registro de Imóveis, acompanhada com a planta ou croqui da situação e localização. O interessado, em até 90 dias, a partir do aceite da proposta providenciaria os documentos para efetivação da dação em pagamento e o bem oferecido seria avaliado pela SARH (Secretaria de Administração e Recursos Humanos), ou por outro servidor especializado da administração pública direta e indireta, se assim for necessário, e dessa avaliação caberia recurso à Comissão.

A lei vedava renovação, substituição, adição e a retirada de créditos tributários da proposta original, qual não se efetivaria, caso os bens oferecidos fossem superiores a 75% (setenta e cinco por cento) do débito. Em situações que o valor fosse inferior, o saldo remanescente deveria ser pago em moeda corrente à vista, parcelado ou por meio de compensação fiscal. Agora, sendo superior, o proponente, em manifestação escrita, de livre e manifesta vontade, era permitido, propor que ocorresse no valor expresso nos termos da proposta inicial, sem direito à indenização pelo valor excedente, frisa-se que sendo o bem imóvel, este, obrigatoriamente, estava condicionado a constar na escritura a renúncia à indenização, ou no prazo de 15 (quinze) dias, contado da ciência do ato de avaliação, ou oferecimento de outro bem em substituição, ressalta-se que essa possibilidade só era admitida uma única vez, sob pena de anulação da proposta. Por fim, uma vez realizada a substituição da proposta ou recusado o segundo bem oferecido, outra só poderia ser oferecida após transcorrido o prazo de 36 meses.

A dação em pagamento trouxe algumas particularidades pela referida lei impugnada quando se tratava de bens imóveis, quais não poderiam ter ônus, estarem onerados, e deveriam estar localizados no Estado do Rio Grande do Sul e matriculados no Cartório de Registro de Imóveis, em nome do proprietário. O imóvel rural deveria, no mínimo, ter 80% (oitenta por cento) da sua área reservada à agricultura ou à pecuária, salvo se fosse áreas destinadas à preservação ecológica, pecuária ou ambiental. Como também, imóveis locados ou ocupados em quaisquer títulos não poderiam ser objeto da proposta da dação em pagamento.

Os bens imóveis considerados como patrimônio histórico, de preservação ecológica e ambiental, por ato do Poder Executivo Federal e/ou Estadual, teriam preferência em relação aos demais, sua aceitação seria obrigatória, e sua avaliação levaria em conta a importância dos interesses culturais, educacionais, ambientais e ecológicos, desconsiderando o estado de conservação que se encontrassem. A transferência do bem imóvel deveria ocorrer no prazo de 90 dias, sob pena de caducidade da proposta, todas as despesas ocorreriam a cargo do proponente.

Os bens adquiridos integrariam o patrimônio do Estado, em regime de disponibilidade plena e absoluta, seriam tombados pelos órgãos competentes e, preferencialmente, destinados aos programas habitacionais de interesse social ou de assentamento agrário. Ainda, seriam passíveis de alienação pelo Poder Executivo, independente de autorização legislativa, estando vinculado ao valor que foi adquirido, ou seja, estavam impedidos de serem alienados por valor inferior ao de aquisição e estariam sujeitos à nova avaliação de atualização.

Os municípios que tivessem interesse na aquisição do imóvel manifestar-se-iam com pedido acompanhado da cópia da lei autorizativa da alienação e no desconto do repasse do ICMS, e os pagamentos poderiam ser parcelados ao limite de 240 (duzentos e quarenta) parcelas consecutivas.

O Ministro Ilmar Mendes, relator da ADI 2405-RS, na análise dos pedidos de inconstitucionalidade arguidos pelo Governador, entendeu que a lei ora impugnada não trouxe ofensa ao art. 146, inc. III, alínea “b” da Constituição Federal, que trata da necessidade de reserva de Lei Complementar, quando se refere à matéria de extinção e suspensão de créditos tributários, tampouco, a constituição antecessora, a Carta de 1967, trouxe tal exigência, visto que não se trata de hipótese de prescrição e decadência.

Entende-se que o rol contido nos arts. 151 e 156 do CTN não são exaustivos, a fim de fundamentar tal entendimento, o Senhor Ministro cita o doutrinador Aliomar Baleeiro que traz em sua obra o exemplo da confusão, que apesar de não constar no rol do art. 156 do Código Tributário Nacional é uma forma de extinção de crédito tributário. Conforme muito bem mencionado pelo Excelentíssimo Relator, esse é o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>25</sup>:

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 possa exprimir, a título de pagamento da obrigação tributária, a qual, por definição, é pecuniária. No Direito Tributário, o Estado só pode receber, em dação em pagamento, coisa diversa do dinheiro se autorizado por lei.

No mesmo sentido, cita o renomado doutrinador Luciano Amaro<sup>26</sup>:

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. Um exemplo é a dação em pagamento. Outro, que sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a confusão... Há, ainda, a novação.

E, também, o ilustre Hugo de Brito Machado<sup>27</sup>, que mesmo antes da inclusão do inciso XI, do art. 156 do CTN, pela Lei 104/2001, definia a dação em pagamento como uma modalidade de crédito tributário da seguinte forma:

O art. 156 do CTN diz, em seus itens, o que extingue o crédito tributário, e não se refere à dação em pagamento... Pode ocorrer que a lei admita, em circunstâncias especiais, a extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento. Parece-nos que a expressão “em cujo o valor nela possa exprimir” não tem significação no art. 3º do CTN. Serve apenas para colocar o conceito de tributo em harmonia com a

---

25 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Julgamento da Medida Cautelar em ação direta de inconstitucionalidade 2405-1**. Rio Grande do Sul. Rel. Min. Ilmar Galvão Mendes Apud Sacha Calmon Navarro Coelho. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 2ª. ed. p. 262. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>. Acessado em 27.05.2017 às 10h00min.

26 Op. Cit. Apud Luciano Amaro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. – Saraiva, 1997. p. 365.

27 Op. Cit. Apud Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. p. 41-42.

possibilidade excepcional de extinção do crédito respectivo mediante dação em pagamento, como acima explicitado.

O entendimento do Ministro Ilmar Galvão é que a Lei Complementar nº 104/2001 ao incluir a dação em pagamento expressamente no CTN não ampliou as causas de extinção do crédito tributário, uma vez que já era amplamente aceita pela doutrina, tampouco, restringiu a possibilidade do instituto nos bens móveis, pois é eivado de incongruência, não faz sentido a imposição de tal limitação aos entes federados, impedindo-os de aceitar o pagamento de seus créditos. Em sua compreensão, tal medida não requer uniformização por intermédio de lei complementar e, ainda, afastou-se a ideia que a modalidade fosse aplicada a qualquer crédito tributário, sem que estivesse atrelado aos requisitos da excepcionalidade e provisoriedade, conseqüentemente, eminente violação à legalidade, pois bem, a lei estimulou a dação em pagamento em créditos inscritos na dívida ativa, ou seja, aqueles que já se encontram inadimplidos. Por fim, não havendo regra que proíba o ente tributante de criar mecanismos de redução das dívidas encontradas referentes aos seus créditos tributários ou incrementar a sua arrecadação.

Na exordial do pedido da medida cautelar, alegou-se ofensa ao que se preceitua no art. 150, § 6º<sup>28</sup> e art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”<sup>29</sup>, ambos da Constituição Federal.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
(...)

XII - cabe à lei complementar:  
(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal,

---

28 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acessado em 16.05.2017 às 19h45min.

29 Op. Cit.

isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Mais uma vez, os argumentos trazidos foram rejeitados, destaca-se que a lei gaúcha criou de certo um benefício ao estabelecer a moratória como forma de extinção do crédito tributário referente ao valor remanescente do débito, todavia, nenhum se encontra referenciado no primeiro dispositivo legal, ainda, percebe-se que a lei não estabeleceu os critérios necessários, previstos no art. 153 do CTN, assim, a moratória está pendente de regulamentação. Nesse sentido, não há de se falar em afronta aos dispositivos invocados.

No voto do relator, ficou reconhecida a inconstitucionalidade da lei ao criar a previsão da ordem de 25% (vinte e cinco por cento) do montante apurado seria destinado aos municípios, a Constituição Federal estipula um repasse de 50% (cinquenta por cento), nos casos do Imposto sobre a Propriedade de veículos automotores - IPVA, conforme se preceitua o art. 158.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

(...)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

Nesse sentido, entende-se pela inconstitucionalidade do dispositivo da lei, uma vez que estabelece uma distribuição dos tributos abaixo do que foi estabelecido na Carta Magna. Nota-se que a dação em pagamento em si, não foi vista como inconstitucional, mas a repartição tributária adotada pela lei impugnada, contrária ao texto da Carta Política e a necessidade de reserva à Lei Complementar.

No tocante às atribuições aos órgãos da administração pública, tanto ao Secretário da Fazenda quanto ao Procurador-Geral, entende-se que há vício formal, certo que o art. 61, § 1º, inc. II, alínea “e” da Constituição Federal<sup>30</sup>, atribuiu ao Chefe do Poder Executivo essas funções:

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição.

§ 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que:

(...)

II

-

disponham

sobre:

30 BRASIL. Constituição da República Federal do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acessado em 16.05.2017 às 19h45min.

(...)

e) criação e extinção de Ministérios e órgãos da administração pública, observado o disposto no art. 84, VI;

Notadamente, percebe-se que a lei dispôs, pelo legislativo, a criação de uma comissão própria para aceitar a dação em pagamento, aprová-la e outras medidas já mencionadas, estabelecendo critérios para sua formação e atuação. A Comissão de dação em pagamento constitui na criação de um órgão que não teve sua origem iniciada pelo órgão competente, motivo qual, entendeu-se, o relator, pela procedência do pedido cautelar no que se refere a criação de uma Comissão de Dação em Pagamento.

A lei do Rio Grande do Sul tornou facultativo a solicitação de certidões que apurassem a situação dos bens e a sua procedência, foi alegado na inicial ofensa ao que se preconiza no art. 61, § 1º, inc. II, e, c/c art. 84, inc. III, segunda parte da Constituição Federal, conquanto, no voto do relator houve desconsideração, uma vez que a medida apenas limitou-se a deixar que a normatização, as especificações e as exigências de formalização ocorressem por via de regulamento.

Outro ponto da lei que fora impugnado é a possibilidade dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa serem extintos, parcialmente ou total, com a utilização da dação em bens móveis. As alegações de ofensa ficaram relacionadas ao art. 146, III, “b” da CF e o art. 37, XXI do texto constitucional. Quanto à primeira, a ofensa alegada refere-se à exigência de lei complementar federal para estabelecer normas gerais em direito tributário, no que se trata de lançamento e crédito tributário, o que incorpora constituição, a exclusão, a suspensão e a extinção do crédito tributário. No mais, alegou-se manifesta ofensa ao art. 22, inc. I, da Constituição Federal<sup>31</sup>, uma vez que introduziu o instituto de compra e venda, do direito civil, para a matéria tributária, sem se importar com a necessidade de licitação, prevista no art. 37, XXI, da CF. O relator declinou-se a entender que a ofensa alegada quanto à utilização do contrato de compra e venda não se confunde com o instituto, certo que a compra e venda não tem como objeto a extinção de uma obrigação. Nesse sentido, nasce a impossibilidade de ser submetida à licitação. E julgou de todo incompreensível vedar a utilização pelo Estado dos meios legais e admissíveis para cobrar os seus tributos de difícil realização, sendo que na verdade, a dação em pagamento já é autorizada pelo Código Tributário Nacional.

---

31 Op. Cit.

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:  
I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;

O Ministro Relator, a todo momento, afastou o termo “da Comissão de Dação em Pagamento”, certo que se trata de prerrogativa privativa do Chefe do Poder Executivo. Ainda, a referida lei impugnada, como já informado anteriormente, definiu a composição e a direção da Comissão, mais uma vez, trata-se de flagrante ofensa ao princípio da iniciativa legislativa Privativa do Chefe do Poder Executivo, sendo o responsável pela criação de órgãos da Administração Pública, como também, estabelecer suas diretrizes. Assim, destaca-se nesse ponto, que a lei atribuiu novas funções a órgãos já existentes, como é o caso da Secretaria da Administração e dos Recursos Humanos, qual ficou responsável pela avaliação e requisição de servidores especializados, então, é evidente a ofensa ao art. 61, § 1º, II, “e”, da Carta Magna.

O autor da ação que buscou a impugnação da lei por arguir que o texto não traz o número de parcelas autorizadas em caso de eventual permanência de saldo devedor, tampouco, criou ressalvas ao ICMS, baseado no art. 150, § 6º e art. 155, § 2º, XII, “g”, ambos da Constituição Federal. Pois bem, o relator considerou que parcelamento de débito fiscal não pode ser considerado um favor, uma vez que o próprio CTN traz como uma modalidade de extinção de crédito tributário. O segundo artigo evocado da Carta Política refere-se à compensação exigida pelo princípio da não-cumulatividade do ICMS, que se encontra regulamentado na Lei Complementar Federal nº 87/96 e não meio extintivo de obrigação tributária.

O relator, entendeu, ainda, que a imposição trazida na lei, obrigatoriedade, em aceitação do bem quando se tratar de área de preservação ambiental, ecológica ou patrimônio declarado como histórico fere os critérios de conveniência e oportunidade que deverão ser verificados pela Administração Pública, como também, o princípio da Independência dos Poderes. Outrossim, a lei fala de destinação, preferencialmente, a programas habitacionais e de assentamento. Assim, gera mais uma vez contrariedade ao princípio da separação de poderes e vedação da utilização pelo Executivo dos critérios da conveniência e oportunidade.

O princípio da iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo deve ser evocado, certo que mais uma vez a lei prevê o Procurador-Geral do Estado como a pessoa competente para transigir. Alega-se também, que nessa parte da lei há ofensa ao art. 150, § 6º da Constituição Federal, e aos princípios da razoabilidade e da eficiência, pela autorização a redução de multas, estipulando benefício fiscal não previsto em lei específica, e quando se trata de ICMS, sabe-se que favor fiscal deve estar autorizado por Convênio. Contudo, o

relator da presente ação entendeu que a cautelar só pode ser deferida quanto à atribuição ao Procurador-Geral do Estado em transigir, a segunda alegação não deve prosperar, pois a transação, meio de extinção do débito tributário, consiste na redução da exigência fiscal ou de seus acessórios, não se confundindo com benefício fiscal ou pendente de autorização via convênio.

A lei impugnada do Rio Grande do Sul, pela ADI 2405, previa a dação em pagamento de créditos de pessoas físicas decorrentes de sentença judicial transitada em julgado em relação aos direitos dos servidores, essa norma é de muita semelhança com a Lei nº 5.742 de 1998<sup>32</sup>, em seus artigos, 1º, 2º e 3º que já foram alvo de ação de inconstitucionalidade pela Suprema Corte, nas ADIs 2.059 e 2.126. O Ministro Marco Aurélio, à época do julgamento, entendeu pela inconstitucionalidade, percebe-se o vício de fundo, certo que é restrito aos Territórios e, ainda, o vício material referente ao art. 100 da Constituição Federal<sup>33</sup>, qual preconiza a necessidade da observância da ordem cronológica dos precatórios, ferindo, assim, o princípio da isonomia.

No mais, mais uma vez a lei fere as prerrogativas do Governador ao criar uma imposição legislativa para criação de uma política pública junto aos bancos. Torna-se evidente, a afronta a violação da separação de poderes, qual não se coaduna no art. 2º da

---

32

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>. Acessado em 27.05.2017 às 10h00min.

Art. 1º. Os créditos de pessoas físicas perante o Estado do Espírito Santo decorrentes de Sentença judicial transitado em Julgado, proferida em processos onde se decidiu sobre direito de servidores públicos deste Estado, podem ser concedidos a pessoas jurídicas de direito privado, após expedição do respectivo precatório.

Art. 2º. Os débitos decorrentes de operações financeiras junto ao BANDES – Banco de Desenvolvimento do Estado do Espírito Santo e ao BANESTES – Banco do Estado do Espírito Santo, poderão ser pagos ou abatidos com créditos mencionados no art. 1º, desde que tais débitos tenham sido contraídos antes de 30 de junho de 1994 e estejam em cobrança judicial.

Art. 3º. Os créditos contra o Estado, adquiridos dos termos desta Lei, serão utilizados, com a plena e absoluta admissibilidade na compensação de tributos ou de qualquer débito fiscal, com fato gerador ocorrido até 30 de junho de 1994, executado ou não.

33

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acessado em 16.05.2017 às 19h45min.

Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

Constituição Federal<sup>34</sup>: “Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

O Ministro Maurício Correa entendeu pela necessidade de Lei Complementar para a inserção da dação em pagamento como meio de extinção de crédito tributário, manteve-se em seguir o precedente da ADI-1917/DF. Conquanto, o Ministro Sepúlveda Pertence partiu da posição do descabimento da necessidade da centralização em lei federal para que os entes pudessem dispor dos seus próprios meios de quitação e extinção de seus créditos tributários. No voto do Ministro Moreira Alves destaca-se o seguinte: “se o Estado pode mais, até mesmo anistiar, e, portanto, abrir mão de seu crédito, ele pode menos, admitir uma forma de pagamento...”. O Ministro Marcos Aurélio manteve o voto quando se pronunciou na ADI-1917/DF, entendendo pelo afastamento do processo licitatório e ofensa à reserva de Lei Complementar do art. 146, III, da Carta Política. Então, por maioria dos votos do Pretório Excelso decidiu-se, em destaque, que<sup>35</sup>:

- Criação de modalidade de extinção do crédito tributário – dação em pagamento: possibilidade de os Estados Membros estabelecerem regras específicas quanto à quitação dos seus créditos. – Destaca-se a mudança de entendimento da ADInMC 1917-DF – Não há necessidade de reserva de lei complementar para tratar de modos de extinção e suspensão dos créditos tributários. Não prospera a ofensa alegada ao art. 146, III, da Constituição Federal.
- A transação e moratória são modalidade de extinção do crédito tributário e não são favores fiscais – Não há ofensa ao que se preceitua no art. 150, § 6º e art. 155, § 2º, XII, alínea “g”, ambos da Carta Política.
- A plausibilidade das alegações quanto à ofensa à Independência e Separação dos Poderes e à Competência Privativa do Chefe do Executivo – Cabe ao Chefe do Executivo a criação, estruturação, organização, procedimentos e as atribuições de órgãos e funções da Administração Pública – com ofensa ao que se preceitua no art. 61, § 1º, II, e art. 84, II, ambos da Constituição Federal.
- Participação dos Municípios nos tributos arrecadados pelos Estados – Destaca-se que o entendimento foi pelo deferimento da liminar para suspender a eficácia. Os entes

---

34  
Op. Cit.

que preverem a dação em suas normas deverão fazer a reserva dentro dos parâmetros estabelecidos pela Carta Maior.

- Utilização de Precatório e Cessão de Crédito tributário – plausibilidade da ofensa ao art. 100 da CF.
- A dação em pagamento não ofende o art. 37, XXI da Constituição Federal.

---

35

Após o relatório e a sustentação, da tribuna, do Dr. Luiz Carlos Adams, Procurador do Estado, pelo requerente, o Ministro-Relator indicou adiamento. Ausente, justificadamente, neste julgamento, o Senhor Ministro Nelson Jobim. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Março Aurélio, Presidente. Plenário, 25.10.2001. Decisão: O Tribunal, por maioria de votos, vencidos os Senhores Ministros Maurício Corrêa e o Presidente, o Senhor Ministro Março Aurélio, indeferiu a liminar quanto ao inciso III do artigo 1º da Lei estadual nº 11.475, de 28 de abril de 2000, e quanto à expressão "ou mediante moratória", contida no § 1º do artigo 114 da Lei estadual nº 9.298, de 09 de setembro de 1991, com a redação imprimida pela Lei nº 11.475, de 28 de abril de 2000, ambas do Estado do Rio Grande do Sul. Em seguida, ante a necessidade de ausentarem-se da sessão os Senhores Ministros Maurício Corrêa e Sydney Sanches, e, verificada a quebra do quorum, o julgamento foi suspenso. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Nelson Jobim e Celso de Mello. Plenário, 14.03.2002. Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deferiu a cautelar para, no § 3º do artigo 114, suspender a eficácia da aplicação quanto ao IPVA, na forma do voto do Senhor Ministro Ilmar Galvão, Relator, vencido o Senhor Ministro Moreira Alves. Relativamente ao parágrafo único do artigo 116, após o voto do Relator, indeferindo a cautelar, pediu vista, em mesa, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Por unanimidade, o Tribunal, deferiu a medida acauteladora para suspender a eficácia: do artigo 117; da expressão "da Comissão de Dação em Pagamento", contida no parágrafo único do artigo 122; da cabeça do artigo 123, das alíneas a, b, c, d, e, f e g, e do parágrafo único; da expressão "por órgão da Secretaria da Administração e dos Recursos Humanos, podendo esta, para efetivação da avaliação, requisitar servidores especializados de outros órgãos públicos da Administração Direta e Indireta", constante da cabeça do artigo 125; do § 2º do artigo 125; da expressão "salvo se forem área de preservação ecológica e/ou ambiental", contida na cabeça do artigo 127; dos §§ 1º e 4º do artigo 127; do parágrafo único do artigo 128; da expressão "sendo competente para transigir o Procurador-Geral do Estado", inserida no artigo 130; e dos §§ 2º e 3º do artigo 124. E, por maioria, o Tribunal indeferiu a medida cautelar de suspensão de eficácia do artigo 120, vencido o Presidente, o Senhor Ministro Março Aurélio, e, por unanimidade, do artigo 121; da cabeça do artigo 122; do artigo 126 e respectivos parágrafos; do artigo 129 e dos §§ 1º, 2º e 3º; do artigo 131 e respectivos parágrafos; do artigo 132 e do artigo 133, todos da Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, com a redação imprimida pela Lei nº 11.475, de 28 de abril de 2000, ambas do Estado do Rio Grande do Sul. Em seguida, a conclusão do julgamento foi suspensa em virtude do adiantado da hora. Relativamente aos artigos 114, 116, 117, 120, 121 e 122, não participou da votação a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 30.10.2002. Decisão: O Tribunal, dando seqüência ao julgamento, deferiu, por unanimidade, a liminar para suspender a eficácia: do artigo 98 da Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, considerada a redação imprimida pelo inciso IV do artigo 1º da Lei nº 11.475, de 28 de abril de 2000; da expressão "por meio da Comissão de Dação em Pagamento, prevista no art. 123 da Lei nº 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, e alterações, com a redação dada por esta lei", contida no § 2º do artigo 4º da Lei nº 11.475/2000; do parágrafo 3º do mesmo artigo 4º; da cabeça do artigo 5º e parágrafo único; do artigo 6º; da cabeça do artigo 7º e parágrafo único; e do artigo 8º da Lei nº 11.475/2000. Também por unanimidade, o Tribunal indeferiu a medida acauteladora quanto ao artigo 1º da Lei nº 9.298, de 09 de setembro de 1991, considerada a redação imprimida pelo artigo 3º da Lei nº 11.475/2000. Ainda, relativamente ao parágrafo único do artigo 116, colhidos os votos do Senhor Ministro Gilmar Mendes e dos demais integrantes, o Tribunal, por unanimidade, indeferiu a

Conclui-se, então, pelo o teor do informativo nº 260 do Supremo Tribunal Federal<sup>36</sup> o que segue:

Iniciado o julgamento de medida liminar em ação direta ajuizada pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul contra a Lei 11.475/2000 do mesmo Estado, que introduz alterações em leis estaduais relativas ao procedimento tributário administrativo e à cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa da fazenda pública estadual. Inicialmente, o Tribunal, por maioria, indeferiu a suspensão cautelar do inciso III do art. 1º da Lei atacada, que cria, como modalidade de extinção de crédito tributário, a dação em pagamento. O Tribunal, alterando o entendimento proferido na ADInMC 1.917-DF (v. Informativo 136), considerou ausente a relevância jurídica da alegação de inconstitucionalidade por ofensa ao art. 146, III, *b*, da CF (“*Art. 146. Cabe à lei complementar: ... III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: ... b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*”), por entender que o Estado-membro pode estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Vencidos os Ministros Maurício Corrêa e Marco Aurélio que, reafirmando o que decidido na ADInMC 1.917-DF, deferiam a suspensão cautelar do dispositivo mencionado. Em seguida, o Tribunal, também por maioria, indeferiu o pedido de medida liminar quanto ao art. § 1º do art. 114 da Lei estadual 9.298/73, na redação dada pela Lei 11.475/2000 — que determina, quando feita a dação em pagamento e o bem oferecido não for suficiente para cobrir o débito, “*o saldo eventualmente remanescente deverá ser pago de uma só vez, integralmente ou mediante moratória*” — por considerar juridicamente irrelevante a alegada ofensa aos arts. 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, *g*, da CF, por se tratar de norma pendente de regulamentação por meio de lei específica e por não ser a moratória hipótese de favor fiscal. Vencidos o Min. Maurício Corrêa, que deferia a liminar com base no precedente citado, e o Min. Marco Aurélio, que também deferia a liminar para suspender a expressão “*ou mediante moratória*”, contida no mencionado § 1º do art. 114 por entender que a moratória é um benefício que instala a guerra fiscal, ofendendo, aparentemente, o art. 155, § 2º, XII, *g*, da CF — que exige, em se tratando de ICMS, a celebração de convênio entre os Estados para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Em seguida, verificada a quebra do quorum, o julgamento foi suspenso.

ADInMC 2.405-RS, rel. Min. Ilmar Galvão, 14.3.2002. (ADI-2405)

## **Entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal quanto à dação em pagamento no âmbito do direito tributário**

---

medida cautelar. Também por unanimidade, o Tribunal deliberou fixar como termo inicial da suspensão a data do julgamento. Votou o Presidente, o Senhor Ministro Março Aurélio. Plenário, 06.11.2002.

36

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 260. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo260.htm>, acessado em 29.05.2017 às 13h34.

A possibilidade de dação em pagamento em bens móveis sofre mutações no decorrer do tempo, em cada momento diferente, que a Suprema Corte tem a oportunidade de debater o assunto, verifica-se a incontroversa quanto à matéria, não se chega a um ponto comum, houve uma mudança de entendimento do julgamento da ADI 1917-DF para o da ADI 2405-RS, no primeiro, entendeu-se pela impossibilidade da aplicação do instituto, no segundo, já se entendeu pela sua viabilidade, nesse sentido, extrai-se das fontes de direitos vários julgados e entendimentos diversos. O Superior Tribunal de Justiça<sup>37</sup>, pronunciou-se que:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DAÇÃO EMPAGAMENTO DE BEM IMÓVEL (CTN, ART. 156, XI). PRECEITO NORMATIVO DE EFICÁCIA LIMITADA.

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.
2. Recurso especial improvido.

Na ementa do acórdão percebe-se que no entendimento do Ministro Teori Zavascki, a dação em pagamento está consolidada na ordem jurídica tributária e pendente apenas de regulamentação por cada unidade política. Ou seja, está ali, mas que será aplicada ou não é uma escolha de cada município, Estado, do Distrito Federal e da União.

Analisando-se, assim, passa-se a entender que a sua inclusão no art. 156, inc. XI, CTN, serviu única e exclusivamente para normatizar, ou seja, positivar algo que já era autorizado e reconhecido e devidamente consolidado na doutrina e na jurisprudência.

A dação em pagamento é uma controvérsia jurídica dentro do campo do Direito Tributário, o instituto advindo das relações jurídicas privadas, campo do Direito Civil, foi introduzido na esfera tributária gerando polêmicas. Inicialmente, destaca-se que o Supremo Tribunal Federal em entendimento proferido na ADI-1917/DF teve o entendimento da

---

37

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Julgamento do REsp 884.272 (Recurso Especial nº 884.272 / RJ. Rel. Min. Teori Albino Zavascki – 1ª Turma. d.j. 06.03.2017, publicação: 29.03.2017). Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8963523/recurso-especial-resp-884272-rj-2006-0195694-8/inteiro-teor-14133270?ref=juris-tabs>, acessado em 29.05.2017 às 14h08min.

impossibilidade de dação em pagamento em bens móveis, pelos fundamentos que já foram exauridos.

O legislador pátrio buscou corroborar o que já tinha sido decidido pela Suprema Corte, consolidou tal entendimento através do inciso XI, do artigo 156 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001: “a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”.

Nesse momento, o legislador incluiu a dação em pagamento em bens imóveis, que já vinha sendo utilizada pela doutrina e pela jurisprudência, e se omitiu em relação aos bens móveis, gerando dois questionamentos, houve limitação da sua possibilidade em bens móveis ou a partir do momento que não há uma vedação expressa cada ente pode manifestar-se e vir a incluir em suas próprias leis o instituto.

Se antes do advento da Lei Complementar nº 104/2001 já havia entendimento doutrinário da possibilidade da dação em pagamento ser uma forma de extinção do crédito tributário destaca-se o entendimento do eminente Hugo Macho de Brito<sup>38</sup>:

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.

O renomado doutrinador Luciano Amaro foi mais fundo em suas colocações, em seu entendimento, o advento da Lei Complementar nº 104/2001 veio a chancelar no ordenamento tributário a dação em pagamento nos bens imóveis, conquanto, não gerou nenhuma limitação para que a dação fosse realizada para bens móveis, certo que o artigo 156 do CTN não é taxativo, ainda, entende-se que a confusão, por exemplo, é uma forma de extinção do crédito tributário e que não é abarcada pelo referido dispositivo, conforme pode-se verificar em suas palavras a seguir<sup>39</sup>:

---

38

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 14. ed. – São Paulo: Malheiros, 1998. p.25/26

39

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15. ed. – Rio de Janeiro: Saraiva, 2009. p.390

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 104/2001; 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/2002, art.381). Há ainda, a novação (CC/2002, art.360).

Nesse cenário, verifica-se a mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal no que tange à possibilidade de dação em pagamento em relação aos bens móveis, no julgamento da Medida Cautelar ADI-2405-1/RS, na decisão proferida destaca-se:

- Ser desnecessário a reserva de lei complementar em consonância com o artigo 146, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal de 1988, visto a autonomia dos Entes Federativos para estabelecer critérios próprios para quitação de seus créditos tributários;
- Ausência de ofensa ao artigo 150, parágrafo 6º e artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea “g”, ambos dispositivos da Constituição Federal pelo fato da dação em pagamento não vislumbrar favores fiscais, depender de autorização da CONFAZ, por meio de convênio nos casos de ICMS, para concessão de subsídio, isenção, redução da base de cálculo e outros;
- A ADI reconheceu, por unanimidade dos votos, que a expressão “Comissão de Dação em Pagamento” para fim de prestar declaração de interesse público nos bens a serem aceitos dentro dos parâmetros da dação em pagamento é problemático, certo que ao incumbir à um órgão público a criação de um Comissão para tal competência, tem manifesta ofensa ao princípio da iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo;
- A Constituição Federal de 1988 segue as mesmas diretrizes em relação ao tema do que era feito pela Constituição Federal de 1967, qual seja, trazia em seu escopo, ambos diplomas constitucionais ser desnecessário reserva à lei complementar para caso de extinção e suspensão de créditos tributários, exceto quando se refere à prescrição e decadência. Assim sendo, os artigos 151 e 156

do Código tributário Nacional não trazem um rol exaustivo, mas sim exemplificativo;

- Propala ainda que, em harmonia com o entendimento do respeitável doutrinador Luciano Amaro, a inclusão pela Lei Complementar do 104/2001 do inciso XI, do artigo 156 do Código Tributário Nacional não veio a limitar a dação em pagamento exclusivamente aos bens imóveis, mas que o fato em análise é mais amplo e se deve ser verificadas questões de economia interna de cada Estado-Membro;

Em uma análise mais profunda da ADI-2405-1/RS percebe-se que para haver impossibilidade da dação em pagamento para bens móveis seria necessária uma vedação expressa, certo que para alguns ministros do Supremo Tribunal Federal há o entendimento que o fato do dispositivo legal falar em dação apenas em bens imóveis, em nada exclui sua possibilidade em bens móveis. Outrossim, outro ponto merece destaque, mesmo havendo uma lei que vedasse expressamente a dação em pagamento em bens móveis poderia ser considerada inconstitucional pelo Órgão Máximo Julgador, com base no que já foi decidido em relação à autonomia dos entes federados criar métodos de extinção dos seus próprios tributos, alegando assim, ameaça ao pacto federativo e invasão à competência legislativa.

Nesse sentido, destaca-se o entendimento de Anderson Soares Madeira<sup>40</sup>, que revela que:

O Supremo Tribunal Federal, através da ADI 2405 (Informativo 260), de março de 2002, reconhece a legalidade de lei do Estado do Rio Grande do Sul que permitia a dação em pagamento por bens móveis. O tribunal, alterando o entendimento anteriormente proferido na ADInMC 1.917 – DF (Informativo 136) considerou irrelevante a alegação de inconstitucionalidade da citada lei por ofensa ao art. 146, III, “b”, da CRFB de 1998, justamente por entender que o Estado Membro pode, mediante lei, estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Ora, mais do que oportuna, fora justa e acertadíssima tal decisão. O pretório Excelso pôs em prática o ditame constitucional do art. 18, donde temos o princípio da federação, da autonomia administrativa. Se a nossa Carta Política não arrola a dação em pagamento como matéria exclusiva de lei complementar, o CTN não poderia restringir a matéria apenas a bens imóveis, limitando as possibilidades do Estado no recebimento de seus próprios créditos. Cada um sabe o melhor para si, assim a dação em pagamento como bens móveis, acertadamente, pode ser prevista pela lei específica (ordinária) da União, dos Estados ou dos municípios, com referência aos seus respectivos créditos.

---

40

MADEIRA, Anderson Soares. Manual de Direito tributário. – 9. ed. rev. e ampliada. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015. p. 404-405.

Notadamente, percebe-se que o entendimento quanto à dação em pagamento em bens móveis não é uma questão pacífica na doutrina, verifica-se que o doutrinador Ricardo Alexandre mantém um entendimento muito diverso do que foi apresentado por Anderson Soares Madeira, para Alexandre<sup>41</sup>:

Inicialmente adotando uma interpretação bastante restritiva do art. 141 do CTN, o Supremo, no julgamento da Medida Cautelar na ADI 1.917, considerou inconstitucional lei do Distrito Federal que permitia o pagamento de débitos das microempresas, das empresas de pequeno porte e das médias empresas, mediante dação em pagamento de materiais destinados a atender a programas de Governo do DE. Um dos fundamentos da decisão foi a reserva de lei complementar para tratar de extinção do crédito tributário (Pleno, ADI 1.917-MC, rei. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.1998, D) 19.09.2003, p. 15). Posteriormente, no julgamento da ADI 2.405-MC o Tribunal, por maioria de votos, afirmou ser possível a criação de novas hipóteses de extinção do crédito tributário na via da lei ordinária local (Pleno, ADI 2.405-MC, rei. Min. Carlos Britto, j. 06.11.2002, D) 17.02.2006, p. 54). Os principais fundamentos para o julgado foram os seguintes: a) o pacto federativo, que permite ao ente estipular a possibilidade de receber algo do seu interesse para quitar um crédito de que é titular; e b) a diretriz interpretativa segundo a qual "quem pode o mais pode o menos", uma vez que se o ente pode até perdoar o que lhe é devido, mediante a edição de lei concessiva de remissão (o mais), pode, também, autorizar que a extinção do crédito seja feita de uma forma não prevista no Código Tributário Nacional (o menos). No julgamento do mérito da ADI 1.917 (Pleno, rei. Min. Ricardo Lewandowski, j. 26.04.2007, D) 24.08.2007, p. 22), o STF reafirmou seu entendimento relativo à inconstitucionalidade da previsão, em lei local, de extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento de bens móveis, só que desta feita apenas em virtude da reserva de lei federal para estipular regras gerais de licitação (se um ente recebe em pagamento um bem, está, na prática, adquirindo tal bem sem licitação). Repise-se que a dação em pagamento em bens imóveis somente é possível porque está prevista em lei nacional (o CTN).

A controvérsia segue no sentido da necessidade de licitação para utilizar-se de bens móveis como instituto da dação em pagamento, se em casos específicos, nos termos da lei, já há possibilidade de aquisição de bens móveis pela Administração Pública porque não se beneficiar dessa possibilidade.

O que se discute é a entrada de receita para os cofres públicos, seja por pecúnia, bens imóveis ou móveis que irão compor o patrimônio e a renda do ente político. É cediço que no Brasil a repartição de receita não é a mais adequada e justa. Depara-se com a União com a maior fatia dos tributos, enquanto os Estados devem manter todo um aparato, policiais, tribunais, a maior parte da educação básica, a manutenção de toda sua estrutura com um percentual bem menor da repartição tributária, caminhando no mesmo sentido os municípios

---

41

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário I - 11. ed. rev~ atual. e amp1. - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017. p. 46

que recebem o menor valor, parece-me injusto que não tenham o dinheiro de escolha sob os meios de quitação de seus próprios créditos.

## DA LEGISLAÇÃO

### A lei federal nº 13.259/2016

A adoção da dação em pagamento como meio extintivo do crédito tributário vem sendo utilizada por vários entes federados, alguns respaldaram-se de maiores cuidados na edição de suas leis, enquanto outros nem tanto, algumas leis remetem-se aos vícios materiais e formais e, assim, evitadas de inconstitucionalidade. Nesse sentido, estudar-se-á a Lei Federal nº 13.259/2016 para entender a legislação que regula a matéria de um cenário nacional para mais específico dos entes políticos menores.

A dação em pagamento na esfera da União foi autorizada com o advento da Lei Federal nº 13.259/2016, conforme já mencionado no presente estudo, a Lei Complementar nº 104/2001, incluiu o inciso XI ao art. 156 do Código Tributário Nacional, qual autoriza expressamente os entes políticos adotarem a dação em pagamento como uma das hipóteses de extinção dos seus créditos. Destaca-se, entretanto, que a utilização está pendente de autorização, por lei, para que possa surtir efeitos dentro da esfera administrativa de cada ente-federativo, ou seja, para que a dação em pagamento seja realizada nos municípios está carece de lei municipal autorizando, o mesmo acontece nos Estados e, conseqüentemente, na União. A importância do advento da Lei nº 13.259/2016, objeto deste subcapítulo, é que permite a dação em pagamento no âmbito federal.

A lei não buscou inovar além do texto trazido pelo Código Tributário Nacional, uma vez que a dação em pagamento foi expressamente autorizada somente para bens imóveis, assim como no CTN. A parte da lei que trata do assunto é o parágrafo 4<sup>o</sup><sup>42</sup>, que traz as condições e os

---

42

BRASIL. Lei nº 13.259 de 16 de março de 2016. Altera as Leis nºs 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13259-16-marco-2016-782560-normaatualizada-pl.html>. Acessado em 27.05.2017 às 15h05min.

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;

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.

critérios adotados, como a exigência que o crédito esteja inscrito em Dívida Ativa, nesse sentido, a lei busca excepcionar a dação em pagamento, ou seja, torna-la como uma medida secundária, de certo que a pecúnia, o dinheiro, deve continuar sendo a principal e a possibilidade mais adequada para a quitação dos tributos, tal exigência demonstra-se compatível como o que se prevê no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Ademais, frisa-se que o pagamento do tributo é responsável para o custeio das contas públicas de cada ente político, a lei então, buscou ampliar os meios de pagamento daqueles tributos que já se encontram inadimplidos e que existe uma resistência na efetivação do pagamento.

Ainda, no *caput* do artigo, destaca-se que as condições serão de acordo com os critérios a serem definidos pelo credor, ou seja, assim como na esfera do direito privado, a lei não levou em consideração unicamente a vontade do devedor, mas sim a do credor, pendente de sua anuência na prática do ato ou não e, que provavelmente deverá estar atrelado aos princípios da Administração Pública, da oportunidade e da conveniência.

O Ministério da Fazenda foi o órgão responsável para proceder a avaliação dos bens, com também, verificação se está livre de desembaraços ou ônus, requisitos para que a dação possa ser realizada, assim, pendente dos termos dos seus atos, fica ainda sob responsabilidade de seus atos a destinação dos bens imóveis recebidos decorrentes da dação em pagamento, quais serão observados pela União. Frisa-se que, a competência para exercer a função foi dada por ato da Presidente da República – Chefe do Executivo – através da Medida Provisória nº 719/2016, convertida em Lei nº 13.313/2016.

Uma preocupação da lei foi a vedação de qualquer incentivo à utilização do instituto, estabelecendo de forma obrigatória, a cobrança da atualização, dos juros, multas, encargos legais e sem autorização para descontos, nesse sentido, batemos no que foi discutido acima, se a pecúnia é o meio principal para o pagamento da pecúnia, no momento em que se abre outras oportunidades, não há de se falar em nenhuma obtenção de vantagem. Salienta-se que, na

---

§ 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.

ausência do alcance da totalidade do valor devido, a complementação da diferença é assegurada, desde que seja realizada em dinheiro.

A lei trouxe um impedimento de inaplicabilidade do instituto aos tributos devidos pelas Microempresas e empresas de Pequeno Porte amparadas pelo programa Simples Nacional – Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições. Outra ressalva trazida é referente aos créditos que estejam sob discussão judicial, nesse caso, o problema é sanável, basta a desistência da ação e a renúncia dos direitos que se questiona em juízo pelo devedor ou corresponsável, estando estes responsáveis por todos os encargos, quais sejam, custas judiciais e honorários advocatícios.

A presente Lei não apresenta nenhuma inconsistência, aparente, com a jurisprudência e de certo modo veio amparada como o que se preceitua no Código Tributário Nacional, não buscou alargar o que se preconiza no Código ou trazer nenhuma inovação.

#### **A lei nº 14.699/2003 da Assembleia Legislativa de Minas Gerais<sup>43</sup>**

A dação em pagamento em bens móveis é autorizada pelo Estado de Minas Gerais, percebe-se que apesar da discussão que existe em relação da aplicação do instituto nesses bens, o ente político em questão, buscou ampliar as possibilidades de extinção do crédito tributário além das preconizadas pelo CTN.

Nesse sentido, vale ressaltar, que a referida lei criou previsão para bens móveis novos e bens imóveis. No entanto, o entendimento da possibilidade em bens imóveis já é pacífico na doutrina e na jurisprudência, como autorizado pelo Código Tributário Nacional, assim, o enfoque maior será para a autorização em bens móveis.

A Assembleia Legislativa de Minas Gerais, pela Lei Ordinária 14.699/2003, autorizou expressamente, com entendimento ampliativo do que vinha sido autorizado pelo CTN, a dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário. O art. 3º da referida lei, permite que o Estado e as suas entidades de direito público da administração indireta possam extinguir o crédito tributário inscrito em dívida ativa através da dação em pagamento, frisa-se

---

43

MINAS GERAIS. Lei 14.699 de 06 de agosto de 2003. Dispõe sobre formas de extinção e garantias do crédito tributário, altera a Lei nº 6.763, de 26 de Dezembro de 1975, a Lei nº 13.470, de 17 de Janeiro de 2000, a Lei nº 14.062, de 20 de Novembro de 2001, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/114699\\_2003.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114699_2003.htm). Acessado em 28.05.2017 às 08h15min.

que unicamente poderá ser realizada quando se tratar de bens móveis observando os pressupostos da viabilidade econômica, a conveniência e a oportunidade.

A dação em bens móveis novos deverão obedecer alguns critérios e características trazidos em lei, quais sejam: I – nota fiscal ou comprovante de propriedade, sempre que possível; II – O bem não poderá ser superior a dívida do crédito inscrito e deverá ser avaliado por servidor estadual ou profissional habilitado e, devidamente, cadastrado; III – impossibilidade de existência de ônus, penhoras ou garantias sobre o bem, exceto que já sejam proveniente do próprio ente que esteja recebendo o bem; IV – situações em que o devedor já esteja com a posse direta do bem, salvo se o Estado ou suas entidades da administração indireta mantenham a posse; V – se o valor não for suficiente para quitação da dívida, seja depositado o valor do saldo remanescente; VI – ao pagamento de honorários advocatícios e custas processuais caso já haja processo de execução em curso e; VII – apresentação de termo de confissão de dívida ou renúncia formal de eventuais direitos.

A homologação da extinção do crédito tributário estará sujeita a tradição quando se tratar de bem móvel e o registro de transferência, se for o caso, além da comprovação da quitação de todo o valor devido pelo contribuinte. O valor exigido será igual ao da avaliação e seus efeitos retroagirão à data do instrumento público que firmou o termo da dação em pagamento, ainda, todos os custos para instrumentalização da dação em pagamento ficará a encargo do devedor.

A autorização para um bem com valor superior a dívida poderá ocorrer desde que o excedente seja renunciado pelo devedor. Destaca-se a possibilidade de incidência de previsão de repasses obrigatórios previstos por leis extraordinárias e na Constituição, casos estes que a dação só poderá ser admitida caso haja recursos financeiros e dotação orçamentária suficientes para satisfação dos repasses.

Os bens adquiridos pela administração pública deverão passar pela patrimonialização sumária, estabeleceu-se critérios para o procedimento e estes ficarão sob responsabilidade de uma comissão permanente, que deverá, obrigatoriamente, realizar alguns atos:

- Registro do instrumento da dação em pagamento, quando possível;
- A tradição;

- A individualização pormenorizada do bem adquirido pela dação em pagamento, identificando origem e natureza, e procedendo com a incorporação do bem no sistema de contas públicas da respectiva entidade;
- Cadastramento e especificações técnicas e de amplo acesso ao público;
- Divulgação entre os Poderes do Estado, suas entidades e órgãos para que manifestem interesse na incorporação do bem adquirido no prazo de trinta dias, sendo fundamentado e motivado a justificação, como também, a destinação qual será dada, e a viabilidade de permuta por outro bem. Caberá a comissão permanente avaliar conforme critérios estabelecidos quando mais de uns dos poderes/entidades tiverem manifesto interesse, observando a seguinte ordem de preferência: I – seja oriundo da entidade que o adquiriu, II – seja oriundo do órgão cuja responsabilidade recai, III – Oriundo de órfão ou entidade mais próxima em que o bem esteja depositado, IV – utilização do bem nas atividades-fins de saúde, segurança pública, educação, fiscalização tributária ou contencioso judicial e, V – individualização do bem permutado, quando se tratar de entidades públicas distintas.

Após todo o processo descrito a entidade ou órgão interessado e classificado será notificado e deverá aceitar a incorporação no prazo de cinco dias, assim não sendo feito, deverá seguir a lista classificatória, seguindo os mesmos prazos. Se esgotado a lista de classificados ou não havendo interessados, o bem sumariamente patrimonializado poderá ser alienado assim que conferida uma declaração de sem utilizada para Administração Pública.

A alienação dos bens móveis adquiridos ocorrerá mediante leilão, em conformidade com o art. 23, inciso II, alínea “b” da Lei Federal nº 8.666/1993, observados os critérios previstos no art. 7º ou mediante concorrência nos demais casos<sup>44</sup>.

Art. 23. As modalidades de licitação a que se referem os incisos I a III do artigo anterior serão determinadas em função dos seguintes limites, tendo em vista o valor estimado da contratação:

(...)

II - para compras e serviços não referidos no inciso anterior:

(...)

b) tomada de preços - até R\$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais);

---

44

BRASIL. Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm). Acessado em: 27.05.2017 às 18h52min.

O Decreto 44.747/2008<sup>45</sup> estabelece o regulamento de processo e procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, no Estado de Minas Gerais, ressalta-se que o referido diploma legal traz expressamente em seus arts. 194 usque 199 os procedimentos a serem adotados administrativamente em casos de dação em pagamento de bens móveis novos e imóveis como meio de extinção o crédito tributário.

A conveniência, a oportunidade e a viabilidade econômico-financeira foram arguidas em ambos os diplomas legais supramencionados. O ato administrativo que se perfaz com discricionariedade deve estar vinculados aos princípios supracitados, certo que o agente deve analisar a lesividade ao erário e à administração pública, o ilustre professor Diógenes Gasparini entende que<sup>46</sup>:

Há conveniência sempre que o ato interessa, convém ou satisfaz ao interesse público. Há oportunidade quando o ato é praticado no momento adequado à satisfação do interesse público. São juízos subjetivos do agente competente sobre certos fatos e que levam essa autoridade a decidir de um ou outro modo. O ato administrativo discricionário, portanto, além de conveniente, deve ser oportuno. A oportunidade diz respeito com o momento da prática do ato. O ato é oportuno ao interesse público agora ou mais tarde? Já ou depois? A conveniência refere-se à utilidade do ato. O ato é bom ou ruim, interessa ou não, satisfaz ou não o interesse público?

No mais, a Lei de RPTA estabeleceu os mesmos critérios que a lei 14.699/2003 já havia estabelecido, estipulando uma atenção especial aos princípios supramencionados.

### **A Lei nº 10.801/2015 da Câmara Municipal de Belo Horizonte**

A utilização de bens móveis como meio de extinção de crédito tributário é amplamente utilizada pela legislação mineira, seja na figura do ente político do Estado ou dos Municípios, será demonstrado a seguir que o Município de Belo Horizonte também preconizou em sua legislação o instituto.

---

45

MINAS GERAIS. DECRETO Nº 44.747 de 03 de março de 2008. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2008/d44747\\_2008.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44747_2008.htm). Acessado em 28.05.2017 às 16h35min.

46

GASPARI, Diógenes. Direito Administrativo. – 14ª. ed. rev. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2009. p. 97

No âmbito da municipalidade de Belo Horizonte, a Lei 10.801/2015 autorizou a dação em pagamento em móveis para a extinção do crédito tributário municipal e regulamentado pelo Decreto 16.147/2015, a legislação municipal praticamente reproduziu o texto da lei estadual.

Destaca-se algumas diferenças, apesar de poucas, são bem peculiares e importantes, diferente do que foi adotado no âmbito do Estado, o ente municipal autorizou a utilização da dação em pagamento em créditos inscritos ou não em dívida ativa. Aparentemente, a regra da excepcionalidade que se vem sendo adotada e as orientações colocadas pelo Supremo Tribunal Federal e pela doutrina praticamente de forma majoritária não foi assim entendida pelo legislador de Belo Horizonte, uma vez que não buscou diferenciar a pecúnia ou o que nela possa exprimir, do comando do art. 3º do CTN, conclui-se que o legislador entende que a satisfação do crédito tributário pelo dinheiro ou por um bem chega a único ponto, a satisfação do crédito tributário.

Retira-se o fragmento abaixo do DOM (Diário Oficial do Município) de Belo Horizonte – Lei nº 10.801/2015<sup>47</sup> a possibilidade de créditos não inscritos em dívida ativa.

Art. 1º - Fica o Executivo autorizado a extinguir créditos tributários e não tributários, inscritos ou não em dívida ativa, mediante dação em pagamento de bens móveis ou imóveis localizados no Município, verificada a viabilidade econômico-financeira, a conveniência e a oportunidade, nos moldes da legislação vigente. (grifou-se).

Então, sabe-se que como um bônus oferecido pelo legislador mineiro, a dação em pagamento pode ser oferecida em qualquer momento para satisfação de um crédito tributário. O tema pode ser melhor elucidado quando pensamos o seguinte, uma vez inscrito da dívida ativa, trata-se de um crédito que o já se encontra em atraso, ou seja, há a possibilidade de inadimplemento pelo devedor. Autoriza-se, então, a dação como um meio alternativo para que a dívida junto à Fazenda Municipal venha a findar-se. Mas, a questão é que um tributo, uma vez constituído e o devedor sendo intimado para pagamento, poderá oferecer um bem para sua quitação.

---

47

BELO HORIZONTE. Lei nº 10.801, de 10 de fevereiro de 2015. Autoriza a extinção de créditos tributários e não tributários mediante dação em pagamento e adjudicação nos casos que menciona. Disponível em <http://portal6.pbh.gov.br/dom/iniciaEdicao.do?method=DetalheArtigo&pk=1137148>. Acessado em 28.05.2017 às 15h46min

## O posicionamento do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais

A consulta pública, sob o nº 675.446<sup>48</sup>, realizada pelo Município de Capinópolis ao Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, teve como objetivo analisar a viabilidade e a legalidade da utilização de prestação de serviços em mão-de-obra e bens para pagamento ou amortização das dívidas e a extinção de crédito tributário inscritos na dívida ativa.

O julgamento foi realizado no dia 09 de março de 2003, pelo Relator Conselheiro José Ferraz, por unanimidade dos votos, proferiu a decisão da impossibilidade da dação em pagamento em bens móveis, conforme verifica-se na ementa do Julgamento do Egrégio Tribunal:

Débitos inscritos em dívida ativa – Liquidação ou amortização através de serviços ou dação em pagamento – Possibilidade de extinção da obrigação tributária exclusivamente com relação a bens imóveis, com procedência de avaliação e autorização legislativa – Aplicação do art. 156, XI, do CTN.

O relator buscou amparo no Direito Civil para justificar a dação em pagamento como meio de extinção do crédito tributário e suas restrições quando aplicado ao Direito Tributário. A fundamentação utilizou-se de renomados doutrinadores como Hely Lopes Meirelles que entende que a Administração, desde que tenha autorização legal e prévia avaliação do bem, possa utilizar-se da dação em pagamento.

Outrossim, demonstrou que a dação em pagamento, tanto em bens móveis quanto bens imóveis, vinha sendo aceita na esfera tributária de forma excepcional, baseada no art. 3º do CTN “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (grifou-se), visto a ausência de legislação específica que tratasse o tema, assim, buscou da expressão “cujo valor nela se possa exprimir” como uma possibilidade de meios diversos da pecúnia (dinheiro), como meio de extinção do crédito tributário.

---

48

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. Consulta n. 675.446, subscrita pelo Presidente da Câmara Municipal de Capinópolis, acerca da legalidade de projeto de lei que autorize devedores inscritos em dívida ativa a pagar ou amortizar suas dívidas mediante prestação de serviços ao município em obras e bens, através de diárias. Relator: Conselheiro José Ferraz. Disponível em: [http://200.198.41.151:8081/tribunal\\_contas/2003/02/-sumario?next=16](http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2003/02/-sumario?next=16), Acessado em 16.04.2017 às 17h01.

Nessa linha, com o advento do inciso XI, do art. 156, do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, a dação em pagamento em bens móveis não seria mais permitida no direito tributário, certo que a norma específica sobressai sobre uma genérica, não podendo mais utilizar o art. 3º do CTN como meio autorizativo para utilização de bens móveis como mecanismo para a dação em pagamento.

Assim, passou-se a decidir na negativa da dação em pagamento nos bens móveis, no voto do Senhor Presidente Relator Conselheiro José Ferraz<sup>49</sup>:

Todavia, há que se atentar que o art. 156 admite apenas a dação em pagamento de bens imóveis, não contemplando qualquer outra forma, diversamente do Código Civil. Enquanto neste há apenas a necessidade de concordância do credor, no plano do Direito Tributário a utilização da dação em pagamento pressupõe prévia autorização legislativa disciplinando a forma e condições de sua utilização, além da avaliação do bem, é óbvio.

Uma curiosidade trazida pela consulta pública de Capinópolis é a possibilidade da dação em pagamento além do bem imóvel e do bem móvel é a utilização do labor como uma possibilidade de quitação dos créditos tributários, na sociedade contemporânea, utilizar-se de mão-de-obra de alguém como meio de pagamento de dívida, aparentemente, numa primeira análise demonstra-se incompatível com a ordem jurídica vigente.

Na análise realizada até o momento percebe-se a ausência de uniformização dos entendimentos do Legislativo mineiro e do Tribunal de Contas do Estado.

### **A análise das Lei perante à luz do entendimento da Suprema Corte**

Em relação à lei Federal nº 13.259/2016, verifica-se que, aparentemente, encontra-se respaldada no entendimento do Supremo Tribunal Federal, uma vez que limitou a extinção do seu crédito única e exclusivamente a bens imóveis, evitando, assim, trazer à bala maiores questões e complexidades para o processo de regulamentação da dação em pagamento no cenário Federal.

Já na legislação mineira e, conseqüentemente, no texto da lei municipal de Belo Horizonte, há uma discussão maior referente a inovação trazida para além daquela expressa no Código Tributário Nacional. Inicialmente, percebe-se que diferente do que ocorreu na

---

49  
Op. Cit.

ADI-2405/RS, em que a lei estabeleceu uma cota fixa de repasse, com entendimento pelo Pretório Excelso, que se tratava de afronta ao texto constitucional, uma vez que o próprio texto constitucional trouxe flexibilização em relação aos repasses estabelecidos dos Estados para os Municípios. No entanto, o legislador mineiro deixa esse encargo para apuração posterior e a dação em pagamento pendente de recursos financeiros e dotação orçamentária suficientes para realização do repasse obrigatório. E, na ausência de dotação, a dação em pagamento estaria prejudicada, ou seja, seria impossibilitada a sua efetivação. Nesse momento, frisa-se que o instituto deve estar atrelado à vontade e os critérios estabelecidos pelo credor, no caso em tela, a Minas Gerais.

Aparentemente, pela análise dos julgados do Supremo Tribunal Federal, a lei mineira cometeu o mesmo erro que outrora fora cometido, a criação de uma Comissão para que pudesse proceder a avaliação e autorização da aplicação do instituto da dação em pagamento. Conquanto, conforme já destacado, o Tribunal entendeu que se trata ofensa ao que se cristaliza no art. 61, § 1º, inc. II, alínea “e” e art. 84, inc. II, ambos do diploma constitucional. Trata-se de ofensa a iniciativa legislativa do Chefe do Poder Executivo a criação de órgãos da Administração Pública, como não só criá-los, para admitir servidores e atribuição de funções, ou seja, uma função privativa do Chefe do Executivo, no caso em questão, o Governador, não cabendo ao legislativo invadir a prerrogativa estabelecida constitucionalmente de outro Poder, nesse sentido, evoca-se, ainda, o princípio da separação dos Poderes, que consiste na vedação de usurpação de funções estabelecidas pelo texto Maior por outro poder. Assim, poderá ser entendida como inconstitucional essa parte devido ao vício de iniciativa.

Outro ponto que merece atenção é que a lei estabelece a destinação a ser dada ao bem adquirido pela dação em pagamento. No julgamento da ADI-2405/RS, o Tribunal exauriu a questão da invasão de competência atribuída ao executivo, assim, apoderando-se da sua esfera exclusiva de atuação, contrariando o que é estabelecido pelo princípio da separação de poderes. E nesse sentido, a lei mineira estabeleceu todo um critério de classificação para solicitação dos bens, critérios, data, preferência de um setor como saúde, educação, fiscalização tributária etc., em detrimento de outros, mas o importante é que isso é prerrogativa exclusiva do Governador.

Aparentemente, como sabiamente destacado pelo Ministro Ilmar Galvão, a aplicabilidade da dação em pagamento deve estar atrelada à excepcionalidade e à provisoriedade, esses dois requisitos requerem que a dação em pagamento deve ser utilizada

de forma subsidiária. Parece-me bastante pontual e acertado quando a lei cria a barreira da necessidade da inscrição em dívida ativa, pois limita a sua utilização por todos os contribuintes e, só será aceita para aqueles tributos que já estão em mora. Só que distante disso, não foi esse o entendimento da Câmara de Vereadores de Belo Horizonte, autorizar algo diverso da pecúnia parece um erro para as finanças públicas, qual poderá sofrer uma crise em sua arrecadação e se mostra incompatível com o entendimento exaurido pelo Douto Ministro.

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho propôs o estudo do instituto da dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributários, qual foi subdivido em três partes, a primeira buscou apresentar a constituição do crédito tributário, percorrendo desde a capacidade tributária, hipótese de incidência, o fato gerador, o nascimento da obrigação tributária, a formalização pelo lançamento e, por fim, o nascimento do crédito tributário. As formas de extinção do crédito tributário também foram tratadas nesse capítulo, falando sucintamente por todas as possibilidades, com enfoque na dação em pagamento.

Em um segundo momento, analisou o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto ao tema, como a Corte tratou o assunto em dois momentos distintos, pela análise da ADI-1917/DF e a ADI-2405/RS, percebe-se que em ambos os julgados houve divergência e mudança de entendimento pelo Tribunal.

Na terceira parte buscou entender como é o tratamento dado por três entes federados diversos ao tema, inicialmente, analisou a legislação Federal, posteriormente, a legislação estadual mineira e, por último, a do município de Belo Horizonte. Esse capítulo declinou-se a fazer uma análise quanto à observância do entendimento consolidado pelos Tribunais nas legislações vigentes.

O primeiro capítulo teve uma função mais introdutória, qual o objetivo era a apresentação da matéria e demonstrar todo o processo para chegarmos ao objeto do estudo, a dação em pagamento como meio de extinção de crédito tributário, assim, a função não foi criar nenhum debate ou análise sobre o tema, mas sim, exercer uma função informativa. O ponto mais relevante desse capítulo foi demonstrar que a Lei Complementar nº 104/2001, inclui no art. 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional, a autorização expressa para utilização do instituto na esfera tributária, mas, ressalta-se que o texto legal limitou-se a falar da dação em pagamento em bens imóveis, gerando o primeiro questionamento quanto à possibilidade na dação em bens móveis. Outro ponto que merece destaque, é a discussão acerca do rol de hipóteses de extinção do crédito tributário do art. 156 do CTN ser taxativo ou não, certo que é de extrema importância esse debate, pois bem, daí se partira a possibilidade ampliadora em relação aos bens móveis, conquanto, nesse mesmo capítulo, tal discussão foi sanada, uma vez que a confusão, consolidada jurisprudencialmente, já foi entendida como uma modalidade de extinção do crédito tributário, então, conclui-se que o rol trazido pelo art. 156 do CTN trata-se de um rol meramente exemplificativo, permitindo sua ampliação. Nesse mesmo sentido, Luciano Amaro, ainda cita a possibilidade da inclusão da novação como uma possibilidade de extinção do crédito tributário.

Destaca-se que, o simples fato do art. 156 do CTN não ser um rol exemplificativo não encerra a discussão quanto a sua possibilidade, certo que se cria outro entrave, pode os entes federados ampliar as suas hipóteses? Há ofensa a reserva legal de Lei Complementar? As respostas serão devidamente tratadas mais adiante.

Salienta-se que quanto à dação em pagamento em bens imóveis não há muito a falar, pelos vários motivos expostos, e pela sua inclusão no Código Tributário Nacional, atualmente, o amparo legal vai além da doutrina e da jurisprudência, encontra-se positivado, normatizado no texto legal.

Outra questão deve ser trazida para o debate é o julgamento das duas ações diretas de inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal, inicialmente, foi o julgamento da ação cautelar da ADI-1917/DF, naquele momento, o Tribunal entendeu pelo deferimento da suspensão da Lei Distrital, sob o alegado à ofensa ao art. 146, inc. III, alínea “b” da CF, em que previa a necessidade de reserva à Lei Complementar Federal para se tratar de normas gerais de direito tributário, assim, entendido. A dação em pagamento em bens imóveis não poderia ser utilizada pelos entes políticos, questão essa que só foi solucionada com o advento

do inciso XI, do art. 156 do CTN, muito menos em bens móveis que não foi regulamentada e incluída no artigo supracitado. No entanto, o Pretório Excelso, em uma segunda oportunidade em analisar o tema, dessa vez pela ADI 2405, do Rio Grande do Sul, na ação cautelar, mudou o entendimento quanto à necessidade de reserva de lei complementar, destaca-se que, sabiamente, decidiram que não faz nenhum sentido limitar aos Estados a criar meios de extinção de seus próprios créditos e, não suficiente, o Ministro Moreira Alves afirmou que “se o Estado pode mais, até mesmo anistiar, e, portanto, abrir mão de seu crédito, ele pode menos, admitir uma forma de pagamento...”. Nesse sentido, filio-me a essa posição e, retomo o que já foi discutido, o art. 156 no CTN não é um rol taxativo, assim, entendo que, pode sim, Estados-Membros criarem outros meios de extinção de crédito tributário. Vale ressaltar, que como já dito anteriormente, a Suprema Corte, no julgamento final da ADI-1917-DF, em abril de 2007, não trouxe à baila novamente o tema da reserva legal à Lei Complementar, compreendo, assim, que prevalece o que ficou decidido na medida cautelar da ADI-2405/RS.

A necessidade de licitação foi o maior entrave encontrado para utilização da dação em pagamento em bens móveis, a Suprema Corte não entendeu pela ofensa ao art. 37, XXI da Constituição Federal no julgamento da medida cautelar da ADI 2405, de certo que na análise no momento oportuno entendeu que a alienação do bem adquirido estava atrelado ao valor de sua aquisição e não traria prejuízos aos erário público, conquanto, na reapreciação da matéria na decisão plenária Ação Direita de Inconstitucionalidade 1917-DF, por unanimidade dos votos, entendeu-se que há sim, manifesta ofensa ao texto constitucional.

Motivo pelo qual, encontra-se uma barreira legal para a aplicabilidade da dação em bens móveis. Não poderia a Administração Pública promover a aquisição de bens em afronta ao princípio da licitação, motivos diversos foram apresentados nos julgamentos das duas ações indiretas de inconstitucionalidades, o Ministro Eros Grau<sup>50</sup>, destacou que:

Com relação à questão da licitação, gostaria de lembrar que a licitação é um concurso quando há possibilidade de disputa. O pressuposto da licitação é a competição. Ora, se não há a possibilidade de competição, se há a inviabilidade dela, não há que se falar em licitação. No caso, pretende-se encontrar um caminho no sentido de permitir uma transação.

---

50

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.917-5 – Distrito Federal. Ministro Relator Ricardo Lewandowski. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>. Acessado em 20.05.2017 às 18h30min.

Entretanto, o voto do ministro foi vencido e, no final, deu-se por convencido e retificou o voto. Acredito que nesse ponto do estudo, seria importante pensarmos na licitação e sua estrutura, a regulação das licitações é realizada pela Lei 8.666/1993, destaca-se que em seu diploma legal suporta-se exceções, e a licitação pode ser inexigível, dispensada e dispensável.

A inexigibilidade da licitação é trazida pelo art. 25<sup>51</sup> da Lei 8.666/1993, e ocorre em casos que há inviabilidade de competição, ou seja, em casos excepcionais, por exemplo, um produto específico em que há apenas um produtor daquele bem ou em um caso de um artista renomado e conhecimento notório em sua área de atuação e, devido ao contrato personalíssimo, não há de se exigir a licitação.

A licitação dispensada ocorre nos casos, por exemplo, que um ente político está em débito com o outro e para quitação da dívida, seja dispensada a licitação para que eles possam realizar a quitação do débito, está autorizado em casos específicos pela dação em pagamento, objeto desse estudo, permuta, investidura e venda. Trata-se dos casos que se referem à

---

51

BRASIL. Lei 8.666/1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm). Acessado em 27.05.2017 às 18h52min.

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.

§ 1º Considera-se de notória especialização o profissional ou empresa cujo conceito no campo de sua especialidade, decorrente de desempenho anterior, estudos, experiências, publicações, organização, aparelhamento, equipe técnica, ou de outros requisitos relacionados com suas atividades, permita inferir que o seu trabalho é essencial e indiscutivelmente o mais adequado à plena satisfação do objeto do contrato.

§ 2º Na hipótese deste artigo e em qualquer dos casos de dispensa, se comprovado superfaturamento, respondem solidariamente pelo dano causado à Fazenda Pública o fornecedor ou o prestador de serviços e o agente público responsável, sem prejuízo de outras sanções legais cabíveis.

alienação de imóveis, previsto no inc. I do art. 17<sup>52</sup> da Lei de Licitações, na alínea “a”, temos a dação em pagamento na modalidade de licitação dispensada.

A licitação dispensável é a que nos importa, é a que fica na seara da discricionariedade da administração, em que a lei autoriza que não a faça, desde que se encaixe no que se preconiza no art. 24<sup>53</sup> da Lei 8.666/93, obedecendo o critério valor. Claramente, percebe-se que o legislador em valores de menor vulto flexibilizou a exigência da licitação. Assim, entendendo que o empasse criado pelo Supremo Tribunal Federal para a utilização da dação em pagamento devido aos bens móveis por ofensa ao princípio da licitação pode ser sanado se utilizado dentro dos limites legais estabelecidos em lei.

Então, a critério da lei, estaria dispensada a licitação, desde que o valor não ultrapassasse R\$ 8.000,00 (oito mil reais), de acordo com a previsão legal do art. 23, inc. II, alínea “a” da Lei 8.666/1993.

Resumidamente, compreendo que o art. 156 da Código Tributário Nacional não é taxativo, nesse sentido, nada impede que novas modalidades além das já preconizadas sejam criadas. O próprio Supremo Tribunal Federal, em mudança de entendimento, reconheceu pela inexigibilidade da reserva de lei complementar para se tratar do tema, uma vez que os

---

52

Op. Cit.

Art. 17. A alienação de bens da Administração Pública, subordinada à existência de interesse público devidamente justificado, será precedida de avaliação e obedecerá às seguintes normas:

I - quando imóveis, dependerá de autorização legislativa para órgãos da administração direta e entidades autárquicas e fundacionais, e, para todos, inclusive as entidades paraestatais, dependerá de avaliação prévia e de licitação na modalidade de concorrência, dispensada esta nos seguintes casos:

a) dação em pagamento;

(...)

53

Op. Cit.

Art. 24. É dispensável a licitação:

(...)

II - para outros serviços e compras de valor até 10% (dez por cento) do limite previsto na alínea "a", do inciso II do artigo anterior e para alienações, nos casos previstos nesta Lei, desde que não se refiram a parcelas de um mesmo serviço, compra ou alienação de maior vulto que possa ser realizada de uma só vez;

Op. Cit

Art. 23. As modalidades de licitação a que se referem os incisos I a III do artigo anterior serão determinadas em função dos seguintes limites, tendo em vista o valor estimado da contratação:

(...)

II - para compras e serviços não referidos no inciso anterior

a) convite - até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);

próprios entes federados são autorizados a mais, a anistiar, ou seja, perdoar suas dívidas, e não seria cabível o impedimento de criar meios para que pudessem ter seus créditos recebidos. O último problema seria a ofensa ao princípio da licitação, que como foi visto, isso não ocorrer desde que obedeça aos parâmetros legais da Lei de Licitações.

De todo modo, questiono-me se a limitação imposta para a dação em pagamento em bens móveis pelo Supremo Federal, com a justificativa de ofensa ao princípio de licitação, é razoável, em um cenário que os entes políticos, principalmente os menores, encontram-se em sérios problemas financeiros, de arrecadação e sustentação de suas contas orçamentárias, não me parece justo que não possam satisfazer suas dívidas já inscritas com a obtenção de bens que poderiam claramente melhorar o funcionamento da administração pública, ainda mais, quando a aquisição do bem esteja alicerçada a uma perícia e a sua alienação futura e vinculada ao preço em que foi adquirida.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário I - 11. ed. rev~ atual. e amp1.** - Salvador - Ed. JusPodivm, 2017.
2. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 15. ed. – Rio de Janeiro: Saraiva, 2009.
3. BELO HORIZONTE. Lei nº 10.801 de 10 de fevereiro de 2015. Autoriza a extinção de créditos tributários e não tributários mediante dação em pagamento e adjudicação nos casos que menciona. Disponível em <http://portal6.pbh.gov.br/dom/iniciaEdicao.do?method=DetalheArtigo&pk=1137148>. Acessado em 28.05.2017 às 15h46min
4. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acessado em 16.05.2017 às 19h45min.
5. BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acessado em 12.05.2017 às 18h53min
6. BRASIL. **Lei 8.666 de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm). Acessado em 27.05.2017 às 18h52min.
7. BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002.** Código Civil Brasileiro. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm). Acessado em 13.05.2017 às 20h45min.
8. BRASIL. **Lei nº 13.259 de 16 de março de 2016.** Altera as Leis nºs 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 nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em

- <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2016/lei-13259-16-marco-2016-782560-normaatualizada-pl.html>. Acessado em 27.05.2017 às 15h05min.
9. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1128993-SP**. Rel. Min. Massami Uyeda, 3ª Turma, j. 03.03.2011, DJe. 16.03.2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18489672/recurso-especial-resp-1138993-sp-2009-0086764-0/inteiro-teor-18489673?ref=juris-tabs>. Acessado em 13.05.2017 às 21h50min.
10. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 436**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?livre=sumula+436&&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acessado em 13.05.2017 às 21h40min.
11. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Indireta de Inconstitucionalidade nº 1917 do Distrito Federal**. Relator Ministro Marcos Aurélio. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>. Acessado em 20.05.2017 às 18h30min.
12. 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>. Acessado em 27.05.2017 às 10h00min.
13. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 136**. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo136.htm>, acessado em 29.05.2017 às 13h44min.
14. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 260**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo260.htm>, acessado em 29.05.2017 às 13h34.
15. CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. – 24. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.
16. DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro, 2º volume: Teoria Geral das Obrigações**. – 22. ed. rev. e atual. de acordo com reforma do CPC – São Paulo: Saraiva, 2007.

17. GASPARI, Diógenes. **Direito Administrativo**. – 14<sup>a</sup>. ed. rev. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2009.
18. GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 2: Teoria Geral das Obrigações**. – 7. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.
19. HADARA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. – 26. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas.
20. KFOURI JR. Anis. **Curso de Direito Tributário**. – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2015.
21. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. – São Paulo: Malheiros, 1998.
22. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito Tributário**. – 37. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Malheiros, 2016.
23. MINAS GERAIS. **DECRETO Nº 44.747 de 03 de março de 2008**. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/decretos/2008/d44747\\_2008.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2008/d44747_2008.htm). Acessado em 28.05.2017 às 16h35min.
24. MINAS GERAIS. **Lei 14.699 de 06 de agosto de 2003**. Dispõe sobre formas de extinção e garantias do crédito tributário, altera a Lei nº 6.763, de 26 de Dezembro de 1975, a Lei nº 13.470, de 17 de Janeiro de 2000, a Lei nº 14.062, de 20 de Novembro de 2001, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao\\_tributaria/leis/114699\\_2003.htm](http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/114699_2003.htm). Acessado em 28.05.2017 às 08h15min.
25. MINAS GERAIS. Tribunal de Contas de Minas Gerais. **Consulta n. 675.446**. Subscrita pelo Presidente da Câmara Municipal de Capinópolis, acerca da legalidade de projeto de lei que autorize devedores inscritos em dívida ativa a pagar ou amortizar suas dívidas mediante prestação de serviços ao município em obras e bens, através de diárias. Relator: Conselheiro José Ferraz. Disponível em: [http://200.198.41.151:8081/tribunal\\_contas/2003/02/-sumario?next=16](http://200.198.41.151:8081/tribunal_contas/2003/02/-sumario?next=16), acesso em 16 de abril de 2017 às 17h01.

26. MADEIRA, Anderson Soares. **Manual de direito tributário**. – 9. ed. rev. e ampliada. – Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2015.
27. SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. – São Paulo. Saraiva, 2015.
28. SANTOS, Marcio Tadeu Martins dos. **A dação em pagamento no Direito Tributário**. Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 19 jun. 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48673&seo=1>. Acessado em: 25.05.2017 às 20h16min.
29. TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil: volume único. 5. ed. rev., atual. e ampl.** – São Paulo: Método, 2015.