

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

40



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

A DAÇÃO EM PAGAMENTO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E DA PORTARIA PGFN N. 32/2018

DELIVERY IN ACCORD AS A FORM OF EXTINCTION OF THE TAX CREDIT: AN ANALYSIS OF THE FEDERAL CONSTITUTION OF 1988, NATIONAL TAX CODE AND PGFN ORDINANCE NO. 32 OF 2018

Ana Flávia Carneiro da Cunha e Silva

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada em São Paulo/SP. E-mail: anasilva@asbz.com.br

RESUMO

Introduzida no Código Tributário Nacional como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, a dação em pagamento de bens imóveis tinha sua aplicação obstada pela ausência de regulamentação. No entanto, com a edição da polêmica Portaria PGFN n. 32, de 2018, objetivou-se suprir tal lacuna, viabilizando o oferecimento de bens imóveis para quitação de dívidas tributárias inscritas em dívida ativa, bem como viabilizar um incremento na arrecadação da União Federal diante da crise econômica no país e baixa recuperabilidade de créditos inscritos em dívida ativa por meio de execuções fiscais. Embora a referida Portaria seja digna de elogios pela iniciativa da PGFN viabilizar a utilização do instituto para quitação de débitos tributários, trouxe elementos questionáveis. Em suma, podemos citar a título exemplificativo (i) a imprecisão do termo “inservível”, que é um requisito que o imóvel deverá atender para que seja aceito; (ii) a obrigatoriedade de o devedor renunciar ao ressarcimento de eventual diferença a maior entre o valor do imóvel e da dívida a ser quitada; (iii) a imprescindibilidade de os laudos serem emitidos por órgãos oficiais, se urbanos, e pelo Incra, se rurais, que representa um potencial risco de congestionamento dos órgãos; dentre outros elementos que serão analisados adiante. O presente artigo visa analisar as características da dação em pagamento sob a perspectiva do Código Civil e do Código Tributário Nacional, quais as características da Portaria, condições para aceitação do bem imóvel, efeitos penais e pontos controversos. Embora a Portaria vise à aplicação do instituto, questiona-se se esta realmente irá viabilizar essa modalidade de extinção ou ainda inviabiliza sua aplicação.

PALAVRAS-CHAVE: DAÇÃO EM PAGAMENTO, DÍVIDA ATIVA, EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PORTARIA PGFN N. 32/2018, LEI N. 13.259/2016

ABSTRACT

Introduced in the National Tax Code as one of the modalities of extinguishing the tax credit, the delivery in accord payment had its application impeded by the absence of regulation. However, with the controversial issue of PGFN Ordinance No. 32 of 2018, the objective was to fill this gap, making it possible to offer real estate for the discharge of tax debts registered in active debt, as well as to enable an increase in the collection of the Federal Government in the face of economic crisis in the country and low recoverability of credits inscribed in active debt through fiscal foreclosures. Although the aforementioned Ordinance is to be commended for the PGFN's initiative to make feasible the use of the institute for the discharge of tax debts, it has brought in questionable elements. In summary, we can cite as an example (i) the imprecision of the term "inservice" which is a requirement that the property must meet to be accepted; (ii) the obligor of the debtor to waive the reimbursement of any greater difference between the value of the property and the debt to be paid; (iii) the indispensability of the reports to be issued by official bodies, whether urban and by Incra, if rural which represents a potential risk of congestion of the organs; among other elements that will be analyzed later. The purpose of this article is to analyze the characteristics of the payment in the perspective of the Civil Code and National Tax Code, the characteristics of the Ordinance, conditions for acceptance of the property, criminal effects and controversial points. Although the Ordinance aims at the application of the institute, it is questioned whether this will enable this modality of extinction or even make its application unviable.

KEYWORDS: DELIVERY IN ACCORD, TAX CREDIT, EXTINGUISHMENT OF THE TAX LIABILITY, PGFN ORDINANCE NO. 32 OF 2018, LAW NO. 13.259/2016

1. OBJETIVO

Com o advento da Lei Complementar n. 104/2001, incluiu-se no Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966) mais uma hipótese de extinção do crédito tributário, disposta no inciso XI: a dação em pagamento de bens imóveis.

No referido inciso, o legislador ressaltou que a mesma se dará na forma e nas condições estabelecidas em lei, redação que ensejou a edição da Lei n. 13.259/2016, que previu que a dação em pagamento de bem imóvel deverá (i) ser precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados; (ii) o bem deverá estar livre e desembaraçado de quaisquer ônus, nos termos do Ministério da Fazenda; (iii) a dação atingirá a integralidade do(s) crédito(s)

devidamente atualizado(s), assegurada a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença.

A referida Lei vetou a possibilidade de dação em pagamento para quitação de dívidas federais para as empresas que efetuam o recolhimento de Imposto de Renda por meio do Simples Nacional e, igualmente aos programas de regularização tributária (parcelamentos), exige-se a renúncia de eventuais ações em trâmite e do direito sobre o qual se fundam as ações.

No entanto, a Lei não foi capaz de viabilizar a utilização do instituto, devido à ausência de uma regulamentação específica do procedimento e os pedidos administrativos de dação em pagamento dos contribuintes sempre eram negados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sob o argumento de que inexistiam critérios para avaliação do bem.

Objetivando viabilizar a aplicação do instituto para que o contribuinte pudesse utilizá-lo e angariar recursos para a União Federal, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicou em 8 de fevereiro de 2018 a Portaria PGFN n. 32/2018, a qual será objeto de análise do presente artigo.

2. A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Constituída a obrigação tributária por meio do lançamento do crédito tributário, o qual poderá ocorrer de ofício, por homologação ou por declaração, conforme a espécie tributária, esta deverá ser extinta mediante alguma das hipóteses previstas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Conforme leciona o Professor Ricardo Lobo Torres¹, as hipóteses de extinção do crédito tributário assemelham-se às previstas para extinção da obrigação civil:

“Tendo em vista a semelhança estrutural entre a obrigação tributária e a obrigação civil, as causas de extinção, previstas no CTN e no Código Civil, são aproximadamente as mesmas. Diferem apenas quanto à extensão do princípio da legalidade no direito tributário; assim, problemas como os do lugar do pagamento ou da remissão comportam consequências diferentes conforme se trate de obrigação civil ou tributária.”

No âmbito do direito civil, a dação em pagamento é forma de extinção da obrigação regulada pelos arts. 356 a 359 do Código Civil² e a mesma se caracteriza pela entrega, em

1 TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro Renovar, 2008, p. 288.

2 “Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Art. 358. Se for título de crédito a coisa dada em pagamento, a transferência importará em cessão.

Art. 359. Se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros.”

comum acordo entre as partes da relação jurídica, de prestação diversa daquela que realmente é devida de acordo com o que foi pactuado anteriormente.

Destaca-se que, consoante dicção do art. 313 do Código Civil³, o credor não é obrigado a receber prestação diversa à acordada, ainda que esta seja mais valiosa do que a realmente devida. Ou seja, a mesma regra disposta no Direito romano por meio do brocardo “Aliud pro alio, invito creditore, solvi non potest” que significa “uma coisa por outra, contra a vontade do credor, não pode ser solvida”.

Destarte, a dação em pagamento só pode ocorrer com plena anuência do credor.

Conforme preceitua o art. 3º do Código Tributário Nacional⁴, a obrigação tributária é sempre pecuniária, ou seja, só pode ser solvida em dinheiro.

No entanto, o Código Tributário Nacional em seu art. 156 elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário, quais sejam (i) pagamento; (ii) compensação; (iii) transação; (iv) remissão; (v) prescrição e decadência; (vi) conversão do depósito em renda; (vii) pagamento antecipado e homologação do lançamento nos termos do art. 150 e seus §§ 1º e 4º; (viii) consignação em pagamento, conforme § 2º do art. 164; (ix) decisão administrativa irreformável na esfera administrativa e que não pode ser mais objeto de Ação Anulatória; (x) decisão judicial transitada em julgado; e (xi) dação em pagamento de bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Depreende-se da análise do art. 156 que a obrigação tributária, embora constitua obrigação pecuniária, pode ser quitada de outras formas, inclusive, por dação em pagamento, citando-se especificamente a de bens imóveis.

No direito tributário, a possibilidade de extinção do crédito tributário por meio de dação em pagamento foi incluída por meio da edição da Lei Complementar n. 104/2001, a qual incluiu a previsão de extinção do crédito tributário por meio de dação em pagamento de bens imóveis, destacando que esta se dará na forma da lei.

Com objetivo de viabilizar essa forma de extinção do crédito tributário, foi editada a Lei n. 13.259/2016, que tratou de trazer alguns elementos que a dação em pagamento deverá observar, como a prévia avaliação do imóvel, que o mesmo esteja desembaraçado de quaisquer ônus, nos termos do Ministério da Fazenda, que o valor do imóvel abranja a integralidade do débito devido atualizado, com a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença. Vedando essa forma de adimplemento para as empresas que recolhem tributos por meio do Simples Nacional.

No entanto, esta forma de extinção do crédito tributário não se mostrou eficiente, na medida em que a Fazenda Nacional rejeitava os pedidos dos contribuintes de

3 “Art. 313. O credor não é obrigado a receber prestação diversa da que lhe é devida, ainda que mais valiosa.”

4 “Art. 3º 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.”

oferecimento de imóveis para quitação dos débitos por ausência de regulamentação, pois embora a Lei n. 13.259/2016 tenha trazido alguns aspectos quanto à dação em pagamento, deixou algumas dúvidas ao Fisco e aos contribuintes como a forma adequada de se requerer perante o Fisco, dentre outros.

3. DAÇÃO EM PAGAMENTO DE BENS MÓVEIS

Embora o Código Tributário Nacional seja claro ao especificar que a dação em pagamento para extinção do crédito tributário dar-se-á somente por bem imóvel, cumpre analisar a razão pela qual não são aceitos bens móveis para esta finalidade, à luz da apreciação do tema pelo Supremo Tribunal Federal.

A primeira oportunidade que a Corte teve de analisar o tema foi em 10 de dezembro de 1998, ou seja, antes da edição da Lei Complementar n. 104/2001, por meio da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.917, na qual se questionou a eficácia da Lei n. 1.624/1997, editada pelo Distrito Federal, a qual autorizava a quitação de créditos tributários com a dação em pagamento de bens móveis.

Entendeu-se que a dação em pagamento de bens móveis era inconstitucional, porque o tema era reserva de Lei Complementar, consoante disposição do art. 146, inciso III, da Constituição Federal e o Código Tributário Nacional – recepcionado como tal – não contemplou esta modalidade de extinção do crédito tributário.

O Ministro Marco Aurélio, relator do processo, ressaltou que o instituto civilista seria incompatível com o direito tributário, em razão da necessidade do processo licitatório para aquisição de materiais pela Administração Pública, razão pela qual se determinou a suspensão da eficácia da referida Lei⁵.

Após quatro anos do julgado supramencionado, o Supremo Tribunal Federal analisou novamente o tema por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.405 (Medida Cautelar), em que foi analisada a Lei Estadual n. 11.475/2000, editada pelo estado do Rio Grande do Sul, que introduziu alterações nas Leis estaduais n. 6.537/1973 e n. 9.298/1991, que versam sobre o procedimento fiscal administrativo estadual e a cobrança judicial de créditos inscritos em dívida ativa, prevendo a dação em pagamento como modalidade de extinção do crédito tributário.

Nessa oportunidade, o Supremo alterou o entendimento anteriormente fixado na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.917/DF, entendendo pela possibilidade de o Estado membro estabelecer regras específicas de quitação dos seus próprios créditos tributários⁶.

5 "Crédito tributário – extinção. As formas de extinção do crédito tributário estão previstas no Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta de 1988 como lei complementar. Surge a relevância de pedido formulado em ação direta de inconstitucionalidade considerada lei local prevendo nova forma de extinção do crédito tributário na modalidade civilista da dação em pagamento. Suspensão de eficácia da Lei Ordinária do Distrito Federal de nº 1.624/97."

6 "Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: L. estadual (RS) 11.475, de 28 de abril de 2000, que introduz alterações em leis estaduais (6.537/73 e 9.298/91) que regulam o procedimento fiscal administrativo do Estado e a cobrança judicial de créditos inscritos

O raciocínio utilizado neste caso foi o de que se o estado tem competência para conceder benefícios fiscais quanto aos seus créditos tributários, por que não poderia tratar das formas de extinção dos mesmos?

A decisão ainda se pautou na independência e separação dos poderes, afirmando que não haveria qualquer violação ao princípio licitatório, uma vez que é permitido ao ente a alienação dos bens objetos de dação em pagamento por valor nunca inferior ao que foi recebido e prevê a aquisição de tais bens por município, mediante o pagamento em prestações a serem descontadas das quotas de participação do ICMS.

Todavia, na análise do mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.917, o Tribunal voltou a considerar a dação em pagamento por bens móveis inconstitucional para quitação de créditos tributários por ofensa ao princípio da licitação.

Isso porque, a partir do momento que uma pessoa jurídica (contribuinte) oferece seus produtos (bens móveis) para quitação do crédito tributário em vez de realizar o pagamento em pecúnia ao Fisco, o Fisco deverá utilizar tais produtos para desenvolvimento de suas atividades. A título de exemplo, se uma empresa fabricante de papel quita tributos com pacotes de papel sulfite, o ente federado irá abastecer seus órgãos com tal papel e, conseqüentemente, não irá adquirir papel por meio da licitação, conforme determina a Constituição Federal, o que fere o princípio da licitação, conforme entendimento abaixo:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Ofensa ao princípio da licitação (CF, art. 37, XXI). I – Lei ordinária distrital – pagamento de débitos tributários por meio de dação em pagamento. II – Hipótese de criação de nova causa de extinção do crédito tributário. III – Ofensa ao princípio da licitação na aquisição de materiais pela administração pública. IV – Confirmação do julgamento cautelar em que se declarou a inconstitucionalidade da lei ordinária distrital 1.624/1997.”⁷

Depreende-se da análise das decisões supracitadas que não se pode admitir no ordenamento jurídico brasileiro que leis infraconstitucionais permitam a dação em pagamento de bens móveis para extinção de créditos tributários, uma vez que vige o princípio da licitação instituído por meio da Lei n. 8.666/1993 para a Administração Pública.

em dívida ativa da fazenda pública estadual, bem como prevê a dação em pagamento como modalidade de extinção de crédito tributário. I – Extinção de crédito tributário criação de nova modalidade (dação em pagamento) por lei estadual: possibilidade do Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADInMC 1917-DF, 18.12.98, Marco Aurélio, DJ 19.09.2003: conseqüente ausência de plausibilidade da alegação de ofensa ao art. 146, III, b, da Constituição Federal, que reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais reguladoras dos modos de extinção e suspensão da exigibilidade de crédito tributário. [...] VI – Licitação (CF, art. 37, XXI) – não ofende o dispositivo constitucional o art. 129 da L. 6.537/73 c/ a red. L. 11.475/00 – que autoriza a alienação dos bens objetos de dação por valor nunca inferior ao que foi recebido e prevê a aquisição de tais bens por município, mediante o pagamento em prestações a serem descontadas das quotas de participação do ICMS. VII – Demais dispositivos cuja suspensão cautelar foi indeferida.”

7 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.917, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 26.04.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>>.

Nesse sentido, a Administração Pública somente aceitaria para quitação de débitos bens móveis que lhe fossem úteis e, conseqüentemente, deixaria de adquirir os respectivos bens móveis por meio de licitação, violando o princípio da licitação. Desse modo, para aquisição de bens móveis para composição da estrutura e materiais de trabalho, as entidades públicas devem seguir o trâmite disposto na Lei n. 8.666/1993, sob pena de ferir o referido princípio.

4. A PORTARIA PGFN N. 32/2018 COMO FORMA DE REGULAMENTAÇÃO DA DAÇÃO EM PAGAMENTO

4.1. Aspectos gerais

Editada em 9 de fevereiro de 2018, a Portaria PGFN n. 32/2018 tratou de regulamentar a dação em pagamento de bens imóveis para extinção de débitos tributários federais, instituída pela Lei n. 13.259/2016.

A referida Portaria integra uma das medidas adotadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional após o acórdão proferido pelo TCU n. 1.320/2017 referente à aprovação de contas da Presidência em 2016, no qual se solicitou que houvesse incrementos na recuperação da dívida ativa da União, uma vez que a cobrança por meio de execução fiscal não tem se mostrado eficiente, os parcelamentos que são realizados constantemente são muito criticados em razão do benefício daqueles que acumulam muitos débitos, surgindo, desse modo, a necessidade de repensar a cobrança de dívida ativa, sem criação de novos tributos, visto que se enfrenta uma crise econômica no Brasil.

A Portaria é breve, composta por onze artigos que pretendem viabilizar a dação em pagamento de bens imóveis, estabelecendo critérios objetivos e alguns subjetivos que serão especificamente examinados adiante.

4.2. Critérios de aceitação

O interessado em quitar sua dívida com a União por meio de dação em pagamento deverá apresentar um requerimento à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) de seu domicílio tributário, dando-se abertura ao processo administrativo de aceitação ou rejeição do bem imóvel ofertado.

Para aceitação da dação em pagamento para extinção do crédito tributário, de início, no art. 1º, a Portaria determina que podem ser extintos mediante a dação em pagamento os débitos inscritos em dívida ativa da União, independentemente do ajuizamento de execução fiscal para cobrança⁸, com exceção dos débitos apurados na forma do Regime

8 "Art. 1º Os débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária, ajuizados ou não, poderão ser extintos mediante dação em pagamento de bens imóveis, na forma e condições estabelecidas nesta Portaria.
Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos débitos apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006."

Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

Destaca-se que a Portaria impôs a restrição de que somente débitos inscritos em dívida ativa furtam o direito do contribuinte a utilizar essa forma de quitação para qualquer crédito tributário, visto que o Código Tributário Nacional não impôs qualquer limitação, no entanto, considerando que esta Portaria foi editada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e, antes, os créditos só podem ser cobrados pela Receita Federal, aquela estaria usurpando a competência desta, logo, parece acertada esta limitação.

Posteriormente, o art. 2º afirma que o valor abrangido pela dação em pagamento deverá ser capaz de quitar o total do débito devidamente atualizado, assegurando ao devedor que complemente o pagamento do valor, caso o valor do imóvel seja insuficiente para a quitação da dívida⁹.

Em simetria ao previsto na Lei n. 13.259/2016, o art. 3º determina que só serão aceitos para dação em pagamento os imóveis que tenham a propriedade devidamente registrada em nome do devedor e estejam livres e desembaraçados de qualquer ônus¹⁰.

O § 1º do artigo, por sua vez, afirma que não serão aceitos imóveis “de difícil alienação, inservíveis, ou que não atendam aos critérios de necessidade, utilidade e conveniência, a serem aferidos pela Administração Pública”¹¹. Percebe-se, portanto, que tal disposição é dotada de alto grau de subjetividade e generalidade que vem sendo criticado por tributaristas, como pelo Professor Victor Polizelli na Mesa de Debates do Instituto de Direito Tributário (IBDT) realizada em 1º de março de 2018¹².

A crítica se deve ao fato do alto grau de abstração dos termos “difícil alienação” e “inservíveis”. Por óbvio, a União Federal não é uma empresa imobiliária com interesse de ter em seu patrimônio diversos imóveis à sua disposição, no entanto são bastante abstratos os termos de difícil alienação e inservíveis, revelando que a aceitação partirá exclusivamente da discricionariedade da Administração Pública, que julgará o interesse público na aceitação daquele imóvel.

Além disso, reporta-se ao próprio instituto da dação em pagamento o fato de que, para que a obrigação seja adimplida, é fundamental que o credor aceite o bem diverso ao anteriormente pactuado. Adequando tal regra ao Direito Tributário, como as obrigações são em pecúnia, toda vez que não for, deve ser aceito pelo Fisco, sob pena de descaracterização do instituto.

9 “Art. 2º A dação em pagamento de bens imóveis deve abranger a totalidade do débito 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 o valor da totalidade da dívida e o valor do bem ofertado.”

10 “Art. 3º Somente será autorizada a dação em pagamento de bem imóvel:
I – cujo domínio pleno ou útil esteja regularmente inscrito em nome do devedor, junto ao Cartório de Registro Imobiliário competente;
II – que esteja livre e desembaraçado de quaisquer ônus.”

11 “§ 1º Não serão aceitos os imóveis de difícil alienação, inservíveis, ou que não atendam aos critérios de necessidade, utilidade e conveniência, a serem aferidos pela Administração Pública.”

12 Disponível em: <http://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2018/03/Integra_01032018.pdf>.

Embora a crítica dos contribuintes seja válida na medida em que é difícil prever se o imóvel oferecido será aceito, deve-se levar em conta a existência do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, o qual determina que diante de um conflito entre interesse público e privado, deve prevalecer o público.

Nesse ponto, a vedação à aceitação de imóveis inservíveis ou de difícil alienação revela a aplicação deste princípio, uma vez que de nada adianta que o contribuinte possa dar seu imóvel em pagamento de um tributo se a Administração Pública não puder dar utilidade àquele imóvel, seja para alocar algum dos seus órgãos ou até mesmo para alienar e obter o dinheiro correspondente ao imóvel.

Caso fosse possível a aceitação de qualquer imóvel, independentemente de sua utilidade para a Administração Pública, estar-se-ia diante de uma violação do princípio, já que estariam sendo inobservados os interesses da coletividade.

Complementando a previsão de aceitação dos imóveis segundo tais critérios, o art. 10 prevê que a PGFN disponibilizará em seu sistema o registro de intenção de oferta de imóveis que os contribuintes desejam dar em pagamento para que os órgãos federais consultem e verifiquem se são de seu interesse¹³.

É certo que os órgãos federais terão amplo acesso aos imóveis que estão sendo ofertados pelos contribuintes, no entanto por uma questão de eficiência e transparência seria interessante um sistema no qual os contribuintes pudessem ver quais as características dos imóveis que vêm sendo aceitos pela Administração Pública. Não há qualquer previsão de que os contribuintes terão acesso à esta ferramenta.

Por seu turno, o § 3º do art. 3º se revela o mais polêmico de todos, porquanto prevê que, caso o imóvel objeto da dação em pagamento seja avaliado em valor superior ao valor do débito inscrito em dívida ativa que se pretende extinguir, só haverá aceitação caso o devedor renuncie expressamente o ressarcimento por qualquer diferença por meio de escritura pública¹⁴.

Depreende-se da leitura do artigo supramencionado que caso o imóvel tenha valor superior ao débito, deverá o contribuinte renunciar ao ressarcimento do valor excedente e a Administração receberá valor superior ao crédito tributário constituído.

Neste ponto, é fundamental a reflexão do dispositivo em paralelo com o parágrafo único do art. 24 da Lei n. 6.830/1980¹⁵, que versa quanto à constatação de divergência de valores na adjudicação de bens penhorados em um executivo fiscal:

13 "Art. 10. A PGFN disponibilizará em seu sítio na Internet área para registro da intenção de oferta de bens imóveis em dação em pagamento e para consulta pelos órgãos federais interessados."

14 "§ 3º Se o bem ofertado for avaliado em montante superior ao valor consolidado do débito inscrito em dívida ativa da União que se objetiva extinguir, sua aceitação ficará condicionada à renúncia expressa, em escritura pública, por parte do devedor proprietário do imóvel, ao ressarcimento de qualquer diferença;"

15 BRASIL. Lei n. 6.830/1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível

“Art. 24. A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

[...]

Parágrafo Único. Se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente será deferida pelo Juiz se a diferença for depositada, pela exequente, à ordem do Juízo, no prazo de 30 (trinta) dias.”

Verifica-se que quando o bem imóvel supera o valor da dívida, a adjudicação só é autorizada pelo juízo caso, no prazo de trinta dias, a Fazenda Pública deposite o valor da diferença.

Nesse sentido, é incoerente que a Fazenda Pública possa se apropriar de eventual diferença no caso da dação em pagamento de um imóvel cuja incorporação no patrimônio público seja conveniente.

Por um lado, a Administração Pública trouxe essa previsão ante a necessidade de desembolso de valor não previsto na Lei Orçamentária Anual (LOA), enquanto o contribuinte alega que o ente federal terá um enriquecimento ilícito mediante o recebimento de um valor que não é seu por direito.

É certo que o crédito tributário confere certeza e liquidez à obrigação tributária e uma consequência direta disso é que o contribuinte tem o dever de pagar o valor constituído e o Fisco somente pode receber o *quantum* devido, sob pena de enriquecimento ilícito que se caracteriza pela transferência de valores sem causa jurídica adequada, de modo que não é lícita esta disposição da Portaria.

Tal previsão revela-se inconstitucional na medida que viola o princípio da vedação ao confisco ao determinar que haja, devido à uma obrigação fiscal, a extração maior do que a realmente devida do patrimônio do contribuinte.

Nesse sentido, leciona o Professor Luís Eduardo Schoueri:

“O princípio do Efeito de Confisco, integra-se, pois, ao sistema político e econômico da Constituição, dada a garantia da propriedade, salvo desapropriação (artigo 5º, XXII a XXIV).

A grande dificuldade do Princípio da Proibição do Efeito de Confisco está na confirmação de sua ocorrência. [...]

Se confisco é conceito indeterminado, nem por isso o Princípio ora examinado tem feição de princípio: apresenta uma regra. O intérprete/aplicador pode ter dificuldade em identificar uma situação de confisco; caracterizada esta, entretanto, o mandamento constitucional é claro, proibindo tal tributação.”¹⁶

em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>.

16 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário brasileiro. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 364.

A Constituição Federal limitou o poder de tributar, dentre outros princípios, por meio da vedação ao confisco, de modo que o Estado não pode, de maneira nenhuma, utilizar a cobrança de tributo como pretexto para apossamento dos bens dos contribuintes.

Ainda, quando verificado um pagamento a maior ou indevido, o contribuinte tem o direito a pleitear a restituição do montante ao ente que se enriqueceu indevidamente, seja qual for a modalidade de extinção utilizada pelo contribuinte.

O meio adequado para referida restituição é a Ação de Repetição de Indébito Tributário, conforme art. 165 do Código Tributário Nacional, na qual será deferida a restituição por devolução ou compensação.

Sendo assim, parece claro que, caso o contribuinte renuncie a esta diferença de valor, tal renúncia é nula e terá o contribuinte o direito à restituição da diferença de valor.

Consecutivamente, o § 4º do art. 3º determina que o laudo do valor do imóvel será emitido por instituição financeira oficial caso o imóvel oferecido à dação em pagamento esteja localizado em zona urbana e pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) caso o imóvel esteja situado em zona rural, com a ressalva de que, nessa hipótese, o procedimento ocorrerá em atendimento ao interesse social para fins de reforma agrária¹⁷.

Esta previsão divide opiniões, as quais defendem por um lado que o laudo sendo emitido por tais instituições terá credibilidade suficiente para amparar o pleito do contribuinte e para a Administração aceitar o imóvel e, por outro lado, a concentração de avaliações nesses órgãos será demasiadamente burocrática e, conseqüentemente, desestimulará os contribuintes a optar por esta forma de extinção do crédito tributário.

Os adeptos à segunda opinião supramencionada defendem que o ideal seria a criação de um cadastro nacional para as empresas que estejam aptas a realizar as avaliações de imóveis, tanto urbanos quanto rurais, como meio de desaglomerar os órgãos oficiais, cabendo a estes tão somente fixar os valores dos imóveis quando houver discordância da PGFN em relação ao valor indicado por estas empresas.

Coerentemente, a Portaria previu no § 5º do mesmo artigo que os custos de avaliação do imóvel serão suportados pelo devedor¹⁸, pois, caso a União Federal tivesse que arcar com tais custos, poderia significar expressivos gastos eventualmente inúteis caso o ente não aceitasse o imóvel e, destaque-se que os gastos públicos devem sempre ser motivados e justificados.

17 "§ 4º O laudo de avaliação do bem imóvel de que trata esta Portaria deverá ser emitido:

I – por instituição financeira oficial, em se tratando de imóvel urbano;

II – pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), em se tratando de imóvel rural, caso em que o procedimento ocorrerá em atendimento ao interesse social, para fins de reforma agrária."

18 "§ 5º O devedor arcará com os custos da avaliação do imóvel."

Atendidos os requisitos supracitados, a unidade da PGFN irá se manifestar sobre a referida dação em pagamento, analisando a conveniência e oportunidade de aceitação daquele imóvel para quitação do crédito tributário.

Sendo favorável tal manifestação, abrir-se-á vista à Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Crédito (CGR/PGFN).

Por sua vez, a CGR/PGFN remete os autos à Secretaria do Patrimônio da União (SPU), que verifica se é possível a incorporação do imóvel ao patrimônio público e solicita ao órgão com interesse na aquisição do bem os documentos comprobatórios de disponibilidade orçamentária e financeira para análise.

Sendo possível a incorporação do imóvel ao patrimônio da União, a SPU tomará as providências administrativas, respectivo registro e o imóvel passará a integrar o patrimônio da União.

4.3. Obrigatoriedades do devedor

Além das condições de aceitação da dação em pagamento para extinção do crédito tributário, o art. 4º da Portaria determina que o devedor deverá desistir das ações judiciais em trâmite que tenham por objeto os débitos que serão quitados, bem como as respectivas alegações de direito sobre as quais se fundam as ações judiciais¹⁹.

Referida redação é comum nos textos dos Programas de Regularização Tributária e ambos possuem o mesmo fundamento: não pode o contribuinte pretender a quitação do débito com duas formas diversas e concomitantes.

Nesse sentido, como poderia um contribuinte questionar judicialmente a cobrança supostamente indevida e, ao mesmo tempo, oferecer um imóvel para quitação do débito?

Trata-se de atitudes incompatíveis e ilógicas, já que um exclui o outro, além de a quitação do débito por meio de dação em pagamento ser mera liberalidade do contribuinte.

No entanto, no que tange à obrigação disposta no § 4º do art. 6º da referida Portaria que determina que os depósitos judiciais relacionados aos débitos devem ser transformados em definitivos ou convertidos em renda da União, é claramente ilógico, uma vez que o depósito judicial normalmente perfaz o montante integral atualizado do débito, sendo capaz de quitá-lo caso o contribuinte não tenha êxito na ação judicial.

Nesse diapasão, por que o contribuinte iria requerer a conversão do depósito judicial e apresentar um imóvel para quitação do débito? Caso ambos perfaçam o valor integral do débito, a União receberia duas vezes o crédito tributário.

19 "Art. 4º Caso o débito que se pretenda extinguir, mediante dação em pagamento de bem imóvel, encontre-se em discussão judicial, o devedor e o corresponsável, se houver, deverão, cumulativamente:

I – desistir das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados;

II – renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as ações judiciais."

Conclui-se que a obrigatoriedade de desistência das discussões judiciais e renúncia dos direitos sobre os quais se fundam as ações relacionadas aos créditos que se pretende extinguir têm sentido e devem ser respeitadas na medida em que se o contribuinte pretende extinguir o crédito tributário, não há que se perpetuar uma outra situação relacionada que eventualmente possa fazer ressurgir o crédito tributário.

Por outro lado, se o imóvel dado para pagamento do débito for capaz de quitar a dívida, não deve ser observada a exigência de que o valor depositado judicialmente seja revertido em renda da União, sob pena de pagamento indevido e surgimento do direito de restituição.

4.4. A evicção como nulidade da dação em pagamento

O Código Civil, ao tratar da dação em pagamento, previu a figura da evicção, que ocorre quando o adquirente de um bem perde a propriedade ou outro direito real como posse ou domínio útil devido a uma decisão judicial ou até mesmo ato administrativo que reconheça o direito de terceiro a uma situação preexistente ao negócio jurídico celebrado posteriormente.

O Direito privado trata do tema especialmente no que tange à dação em pagamento por meio do art. 359 do Código Civil: “se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros”.

Verifica-se, portanto, que a dação em pagamento é protegida pelo princípio da garantia contra os defeitos do direito transmitido aplicável aos contratos onerosos, responsabilizando o devedor pela evicção.

Determina esse instituto que se o devedor entrega bem diverso em pagamento do qual não seja o verdadeiro dono, o que aceitou (credor) tornar-se-á evicto, de modo que a quitação perde o efeito e o bem retorna ao proprietário, restabelecendo-se a relação jurídica originária.

Verifica-se que o terceiro de boa-fé, não participante do negócio jurídico, não é prejudicado em razão da dação em pagamento de um bem que em verdade lhe pertencia e foi utilizado de má-fé pelo antigo proprietário.

Sendo um dos problemas que o Código Civil pretendeu evitar na dação em pagamento, a Portaria PGFN n. 32/2018 nada mencionou sobre o tema.

Por óbvio, a Portaria se preocupou com o tema ao exigir que o devedor comprove documentalmente a propriedade do imóvel que servirá para quitação da dívida, no entanto pode ser que a matrícula do imóvel esteja desatualizada.

Sabe-se que, embora inseguro, após a celebração de contratos de compra e venda, alguns adquirentes acabam não regularizando a matrícula do imóvel com o registro do novo proprietário devido aos custos para tanto.

Tomando-se essa situação como exemplo, questiona-se o que ocorreria caso um terceiro de má-fé se utilizasse de um contrato de um imóvel que já foi seu, mas já foi vendido para outra pessoa, para quitação de uma dívida tributária federal.

Não obstante a Portaria seja omissa sobre o tema, parece claro que a quitação será anulada, igualmente ao que ocorre no Direito Civil, de modo que a quitação anteriormente homologada pela PGFN ficará sem efeitos, ressurgindo o crédito tributário.

Embora tal ponto não levante tantas dúvidas, seria razoável que a Portaria tratasse sobre o tema para ratificar o entendimento do Código Civil e também proteger a Administração Pública de eventuais dissabores como ocorre no caso da evicção como a aplicação de multa, já que a Administração gastará tempo para análise de um pedido que jamais poderia ter sido realizado, bem como vedação, por determinado período, em pleitear tal forma de extinção dos créditos tributários.

Caso fossem adotadas tais medidas, certamente a Administração Pública estaria atuando preventiva e repressivamente contra atos indevidos de devedores que agem de má-fé para quitação de dívidas tributárias.

5. EFEITOS PENAIIS

Analisados os contornos tributários da referida Portaria, cumpre analisar os efeitos penais oriundos desta espécie de extinção do crédito tributário no que tange aos crimes formais e materiais.

O Direito Penal Tributário é um sub-ramo do Direito Penal que cuida de crimes cometidos contra a ordem tributária nacional, como, a título de exemplo podemos citar a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a apropriação indébita, dentre outros.

Nos termos do art. 34 da Lei n. 9.249/1995, os agentes de crimes tributários são contemplados com a extinção da punibilidade quando efetuam o pagamento do débito:

“Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4.729, de 14 de junho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”²⁰

²⁰ BRASIL. Lei n. 9.249/1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>.

O artigo supracitado é claro ao estabelecer o marco temporal da extinção da punibilidade antes do recebimento da denúncia, todavia, posteriormente à edição da lei, verificou-se a edição de diversas leis de regularização tributária que, ao mesmo tempo que viabilizam o parcelamento de débitos, concessão de descontos de multas e juros, ofertavam a suspensão da pretensão punitiva durante o período que vigesse o acordo.

Embora a previsão legal supramencionada elenque expressamente somente uma forma de extinção do crédito tributário e uma de suspensão, resta analisar como são tratadas as outras formas de extinção, especificamente no que tange à dação em pagamento.

Diante da política-criminal tributária adotada pelo Brasil, admite-se que o contribuinte que cometeu o crime se utilize de mecanismos capazes de extinguir a punibilidade no caso do pagamento do tributo. Outro não poderia ser o entendimento adotado pelo ordenamento jurídico, uma vez que o bem tutelado é o Erário público, o qual, com o pagamento do tributo, retorna ao estado anterior de quando foi cometido o crime e, conseqüentemente, não subsiste motivo para continuidade da persecução penal.

Sendo assim, o sistema busca restituir o *status quo* do ente tributante, de modo que a extinção da punibilidade, isto é, a perda do direito do Estado de punir determinado cidadão por um ilícito tributário ocorrerá quando houver o pagamento do valor devido ao Erário público.

Apesar de não haver qualquer menção quanto à dação em pagamento, considerando que a Portaria PGFN n. 32/2018 é clara ao afirmar que haverá a quitação integral do débito, conclui-se, conseqüentemente, que, em caso de cometimento de crime penal tributário, a reparação do dano pode ocorrer por meio de dação em pagamento de bem imóvel.

Desse modo, verifica-se que a dação em pagamento cumpre o mesmo papel do pagamento no tocante à política criminal tributária, sendo a aplicação da analogia em relação a estas formas de extinção do crédito tributário imprescindível, havendo, portanto, a extinção da punibilidade do crime cometido.

Importante analisar o marco temporal em que a dação em pagamento poderá ocorrer, visto que o art. 34 da Lei n. 9.249/1995 destaca somente a possibilidade até o recebimento da denúncia.

Diante de um cenário de controvérsias sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Habeas Corpus n. 116.828/SP, sob relatoria do Ministro Dias Toffoli, asseverou que a Lei n. 12.382/2011 não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei n. 10.684/2003, que determina que haverá a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito a qualquer tempo:

“*Habeas corpus*. Crime contra a ordem tributária. Aplicação do princípio da insignificância. Tese não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Impossibilidade de conhecimento pela Suprema Corte. Inadmissível supressão de instância. Precedentes. Não conhecimento do *writ*. Requerimento incidental de extinção da punibilidade do paciente pelo pagamento integral do débito tributário constituído. Possibilidade. Precedente. Ordem concedida de ofício. 1. Não tendo sido analisada pelo Superior Tribunal de Justiça defesa fundada no princípio da insignificância, é inviável a análise originária desse pedido pela Suprema Corte, sob pena de supressão de instância, em afronta às normas constitucionais de competência.

2. Não se conhece do *habeas corpus*.

3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos – empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente.

4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.

5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente.”²¹

O Superior Tribunal de Justiça também teve oportunidade de analisar o tema e, seguindo o entendimento do Supremo, afirmou que o legislador ordinário pretendeu não estabelecer um marco temporal para que seja reconhecida a extinção da punibilidade do agente que comete o crime tributário, bastando para tanto que seja realizado o pagamento do tributo, sendo possível a qualquer tempo:

“Crime contra a ordem tributária. Condenação transitada em julgado. Pagamento do tributo. Causa de extinção da punibilidade. Artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003. Coação ilegal caracterizada. Concessão da ordem de ofício.

1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.

2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

21 BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Habeas Corpus n. 116.828, Rel. Min. Dias Toffoli. Disponível em: <file:///C:/Users/Ana%20Fl%C3%A1via/Downloads/texto_176819010.pdf>.

3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória.

4. *Habeas corpus* não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003.”

Da análise das decisões das nossas Cortes Superiores, conclui-se que o momento em que o tributo é quitado em nada importa para fins de extinção da punibilidade, podendo o contribuinte calcular os riscos, aguardar o trâmite do processo e optar pelo pagamento do tributo somente ao final do processo, quando efetivamente for condenado.

Assim como a constante abertura de programas de parcelamento, a extinção da punibilidade do tributo a qualquer tempo acaba por beneficiar os infratores, os quais não recebem qualquer punição pela conduta cometida, o que é criticado pelos contribuintes que mantêm situação regular perante o Fisco, além de descaracterizar a intervenção penal.

Conclui-se da análise desse ponto que o objetivo do legislador e dos intérpretes quanto aos crimes tributários é meramente arrecadatário, de modo que basta o pagamento do tributo para encerramento do processo criminal e respectiva extinção da punibilidade do contribuinte, não sendo o principal ponto a formação de uma sociedade justa com respeito à Administração Pública e devido recolhimento de tributos.

6. CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto no presente artigo, verifica-se que a Portaria representa importante evolução na seara tributária do nosso ordenamento jurídico, na medida em que promoveu a regulamentação da Lei n. 13.259/2016, no tocante à dação em pagamento no âmbito tributário.

Em suma, constatou-se que a Portaria tem extrema relevância quanto à regulamentação do instituto para extinção do crédito tributário, no entanto ela trouxe temas polêmicos como (i) a imprecisão do termo “inservível”, que é um requisito que o imóvel deverá atender para que seja aceito; (ii) a obrigatoriedade de o devedor renunciar ao ressarcimento de eventual diferença a maior entre o valor do imóvel e da dívida a ser quitada; (iii) a imprescindibilidade de os laudos serem emitidos por órgãos oficiais, se urbanos, e pelo Incra, se rurais, que representa um potencial risco de congestionamento dos órgãos.

Por um lado, a Portaria viabilizou a aplicação do instituto da dação em pagamento para extinção do crédito tributário, mas, em contrapartida, apresenta uma feição inconstitucional no que tange à possibilidade de a União receber valor superior ao efetivamente devido e a obrigatoriedade de o contribuinte renunciar a qualquer

ressarcimento, caracterizando violação ao princípio da vedação ao confisco e enriquecimento ilícito da União Federal.

Até o momento, não se tem notícia sobre o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade no Supremo Tribunal Federal em face da Portaria, embora haja disposições capazes de ensejar o questionamento judicial.

Caso os elementos controversos não sejam corrigidos por essa via processual, seria interessante que a Portaria fosse aperfeiçoada por meio de outra Portaria, como aconteceu no caso da Portaria PGFN n. 33, que foi aperfeiçoada pela Portaria PGFN n. 42, na qual foram trazidas uma série de melhorias à situação do contribuinte, a fim de estimular sua aplicação.

Isso porque, caso permaneça a disposição do § 3º do art. 3º da Portaria, provavelmente o contribuinte, embora tenha um imóvel capaz de quitar sua dívida tributária, no entanto o valor seja superior ao da dívida, preferirá vender o imóvel para somente depois regularizar sua dívida tributária com Fisco, para que não perca o valor remanescente e não pague tributo a maior indevidamente.

Como explanado no presente artigo, caso fosse aplicada a mesma regra do art. 24 da Lei n. 6.830/1960 que obrigasse o Fisco a depositar o valor remanescente ao contribuinte, a questão seria solucionada.

Caso nenhuma das possíveis alternativas deste artigo venham a ocorrer, vislumbra-se a existência do direito do contribuinte a pleitear a restituição do valor pago indevidamente.

Verificou-se no presente artigo que embora a Portaria tenha sido omissa em relação aos institutos da evicção e da extinção da punibilidade, estas deverão observar as regras aplicáveis segundo o Direito Civil e o Direito Penal, respectivamente.

A dação em pagamento para extinção de créditos tributários de fato carecia de regulamentação e a Portaria foi bem-sucedida ao viabilizar o exercício deste direito aos contribuintes, sendo imprescindível, no entanto, o aperfeiçoamento com ajustes nos pontos controversos expostos.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BALEIRO, Aliomar; e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 mai. 2018.

_____. Lei n. 5.172/1966, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 mai. 2018.

_____. Lei n. 6.830/1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>.

_____. Lei n. 13.259, de 16 de março de 2016. Altera as Leis ns. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13259.htm>.

_____. Lei n. 9.249/1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>.

_____. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp104.htm>.

_____. Portaria PGFN n. 32, de 8 de fevereiro de 2018. Regulamenta o procedimento de dação em pagamento de bem imóveis para extinção de débitos, de natureza tributária, inscritos em dívida ativa da União. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90027>>. Acesso em: 21 mai. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.917, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.12.1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347328>>.

_____. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.405, Rel. Min. Carlos Britto, j. 06.12.2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347580>>.

_____. Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.917, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 26.04.2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=481954>>.

_____. Supremo Tribunal Federal, Habeas Corpus n. 116.828, Rel. Min. Dias Toffoli. Disponível em: <file:///C:/Users/Ana%20Fl%C3%A1via/Downloads/texto_176819010.pdf>.

_____. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Arguição de Inconstitucionalidade n. 0045900-16.2017.8.26.0000, Rel. Renato Sartorelli, j. 29.11.2017. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/pastadigital/abrirDocumentoEdt.do?origemDocumento=M&nuProcesso=0045900-16.2017.8.26.0000&cdProcesso=RI0047NEV0000&cdForo=990&tpOrigem=2&flOrigem=S&nmAlias=SG5TJ&cdServico=190201&ticket=zQhNjhpHqEeeEtbI1XX%2FojbDmGLf%2FMwTyeWqRiDkbRiCy4IUZbNOKN4FoxyudKlvP8P8J%2BDpvIFLSvRqzrj6DX01dlp92%2BGHIoiHgKWVoS2vkQg%2Fd2Uzp%2BGny%2BKR%2BYOwTWXptQignWFJch18boslhZ5VHIrHGURVBgfjzbLoXAUxW3r92TkjQveUeoLqSCbj26zJFhjamGmxV5dNooJ34IqIxsNbliWzufaofz0DJ%2Fo%3D>>.

BUBNIAK, Paula. *Análise econômica do direito penal tributário*: uma crítica à política criminal brasileira. Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – fundamentos jurídicos de incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FORCENETTE, Rodrigo. *A importância da regulamentação da dação em pagamento em bens imóveis*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-24/forcenette-regulamentacao-dacao-pagamento-imovel>>.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 02 – Teoria Geral das Obrigações.

LEITE, Clarisse Frechiani Lara. *Evicção e processo* (Coleção Theotonio Negrão). São Paulo: Saraiva, 2013.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

RODAS, Sérgio. *Norma regula dação em pagamento de imóvel para quitar dívida fiscal com a União*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-16/norma-regulacao-pagamento-imovel-quitar-divida-fiscal>>.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TANGERINO, Davi da Paiva Costa. *Efeitos penais da dação em pagamento* (Portaria PGFN 32/2018). Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-fev-15/tangerino-efeitos-penais-dacao-pagamento-portaria-pgfn-32>>.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

VILARES, Fernanda Regina; e CAMPOS, Flávio Vilela. *Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-tributo-12032018>>.

YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistêmica*. São Paulo: Atlas, 2014.

YOSHIAKI, Ichihara. *Direito tributário: atualizado até EC 85/15 e LC 149/15*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

Data de recebimento: 31/08/2018.

Data de aprovação do artigo: 15/11/2018.