

DAÇÃO EM PAGAMENTO EM BEM IMÓVEL COMO FORMA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: REQUISITOS MÍNIMOS PARA CONSTITUCIONALIDADE DA LEI LOCAL.

GIVING IN PAYMENT AN IMMOVABLE AS A WAY TO EXTINGT TAX LIABILITY: MINIMUMS REQUERIMENTS FOR CONSTITUTIONALITY OF THE LOCAL STATUTORY LAW.

Eduardo Sobral Tavares¹

RESUMO: O artigo objetiva debater os requisitos para a constitucionalidade da lei local que venha a instituir a dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário. Considerando que a dação se equipara à compra e venda quando atribuído preço à coisa, a sua instituição deve se conformar ao princípio licitatório previsto na Constituição de 1988. Isso significa que a lei do ente deverá disciplinar tal instituto com atenção ao art. 24, X da Lei nº 8.666/93, que dispõe acerca da dispensa de licitação para a aquisição de bem imóvel. Assim, a legislação local fica obrigada a prever a prévia declaração de interesse público sobre o bem objeto da dação e a realizar uma avaliação prévia do imóvel.

PALAVRAS-CHAVE: Dação em pagamento. Extinção do crédito tributário. Lei local. Licitação.

ABSTRACT: This article aims to discuss the requirements for constitutionality of the local statutory law that enacts giving in payment an immovable as way to extinct tax liability. Considering that the accord and satisfaction concept is equivalent to a sales transaction, there must be compliance with bidding process prescribed by Brazilian constitution. Therefore, the local statutory law shall set forth the concept according to the Brazilian federal acquisition law and the exemption from bidding process rule (article 24, X). As a result, the local administration is obliged to perform a property valuation and to declare that the acquisition is in the public interest.

KEYWORDS: Giving in payment. Extinct tax liability. Local statutory law. Bidding process.

SUMÁRIO: Introdução. 1. A dação em pagamento como forma de extinção das obrigações: elementos essenciais e equiparação à compra e venda. 2. A compra de bens (móveis e imóveis) pela Administração Pública: a incidência do princípio licitatório e suas exceções. 3. A dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário perante o Supremo Tribunal Federal: ADI 1917/DF e ADI 2405/RS. 4. Análise da extensão dos julgamentos da Ações Diretas de Inconstitucionalidade: a adequação da dação em pagamento ao regime de licitações. 5. O exame do art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93: requisitos mínimos que devem ser

¹ Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento (UERJ). LLM em Direito Tributário (FGV/RJ). LLM em Direito Societário e Mercado de Capitais (FGV/RJ). Professor de Direito Tributário e Empresarial no Centro Universitário Universus Veritas (UNIVERITAS). Professor da pós-graduação *lato sensu* em Advocacia-Residência Jurídica na Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor da pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário na Universidade Cândido Mendes (UCAM). Procurador do Município de Niterói. Conselheiro do Conselho de Contribuintes do Município de Niterói. Rio de Janeiro.

reproduzidos pela lei local ao dispor sobre a dação em pagamento em bens imóveis. 6. Quadro comparativo entre a lei da União, as experiências do Rio de Janeiro e Niterói e a lei geral de licitações. 7. Conclusão. Referências.

SUMMARY: Introduction. 1. Giving in payment as way to extinct obligations: essential elements and equivalence to sales transaction. 2. Government acquisitions, bidding process and its exemptions. 3. Giving in payment an immovable as way to extinct tax liability and the Brazilian Supreme Court (ADI 1917/DF and ADI 2405/RS). 4. Judicial review of giving in payment and bidding process; 5. Brazilian federal acquisition law and the exemption from bidding process rule (article 24, X): minimums requirements that the local statutory law shall replicate when enacting giving in payment an immovable as a way to extinct tax liability. 6. Comparative table: Federal government, city of Rio de Janeiro and city of Niterói experiences; 7. Conclusion. References.

Introdução

Em tempos de crise e retração econômica, a necessidade de se buscar formas alternativas para o adimplemento do crédito tributário congrega os pesquisadores a pensar sobre o tema das formas de extinção do crédito tributário e, nessa esteira, são resgatados institutos jurídicos já existentes, mas que há muito estavam esquecidos.

No ano de 2016, o Produto Interno Brasileiro retraiu 3,6% em comparação ao exercício anterior². O estoque da Dívida Ativa da União era de R\$ 1,84 trilhão, ao passo que a recuperação total destes créditos foi de R\$ 14,54 bilhões³, representando uma taxa de eficiência de 0,7%. No âmbito da Justiça Federal, a taxa de congestionamento das execuções fiscais era de 95%, o que se traduz na ideia de que para cada cem processos que tramitaram no ano de 2016, apenas cinco foram baixados, independentemente da causa⁴. O cenário, portanto, requeria inovação e dinamismo em caráter de urgência, de modo a contornar os efeitos de uma possível diminuição na arrecadação do governo federal.

Motivado por tais fatores, o Congresso Nacional converteu a MP 719, de 29 de março de 2016, na Lei nº 13.313/16, a fim de dar nova redação à Lei nº 13.259/16, que havia ditado as linhas iniciais sobre a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União. Conforme esclarece a exposição de

² Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2121/cnt_2016_4tri.pdf>. Acesso em: 18 jul. 2019.

³ Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/fevereiro/pgfn-disponibiliza-edicao-2017-do-201cpgfn-em-numeros201d/201cpgfn-em-numeros201d-2017.pdf>>. Acesso em: 18 jul. 2019.

⁴ Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf>>. Acesso em: 18 jul. 2019.

motivos da medida provisória, a relevância e urgência da medida decorreriam, por um lado, da necessidade de ampliar as formas de satisfação do crédito tributário disponíveis aos contribuintes, melhorando as condições de liquidez num cenário econômico de incertezas e trazendo maior segurança jurídica a todos; por outro, permitiria a extinção de múltiplas execuções fiscais que tramitam no Poder Judiciário, aliviando a sua taxa de congestionamento.

Com efeito, a Lei nº 13.313/16 se dispôs a regular o art. 156, inciso XI do CTN no âmbito da União, pois, como é cediço, a referida norma geral tributária é de eficácia limitada. Isto é, o exercício da dação em pagamento através de bens imóveis, com o escopo de extinguir créditos tributários, só pode ocorrer na forma e condição da lei própria do ente tributante.

No caso da União, a Lei nº 13.259/16, com redação dada pela Lei nº 13.313/16, estabeleceu critérios gerais para a viabilização do instituto jurídico, enquanto que as condições específicas e o procedimento foram delegados à Portaria PGFN nº 32/2008. Em breve síntese, a extinção do crédito tributário através da dação em pagamento de bens imóveis deve preencher os seguintes requisitos: (i) avaliação prévia do bem ofertado, que deve estar livre e desembaraçado (art. 4º, I da Lei nº 13.259/16); (ii) abranger a totalidade da dívida (art. 4º, II da Lei nº 13.259/16); (iii) desistência/renúncia de qualquer discussão judicial relativa ao crédito objeto do pagamento (art. 4º, §2º da Lei nº 13.259/16); (iv) atender a critérios de necessidade, utilidade e conveniência da Administração Pública (art. 3º, 1º da Portaria PGFN nº 32/2008).

Em relação aos demais entes federativos, como já dito, a implementação da dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção dos seus créditos tributários dependerá da aprovação de lei específica pelo Poder Legislativo local, a fim de dar efetividade ao art. 156, inciso XI do CTN. É a norma local que permitirá a efetiva utilização do instrumento jurídico em benefício da Administração Pública.

O objetivo deste artigo, pois, é estabelecer qual o conteúdo mínimo que a lei local deverá possuir ao tratar do tema, a fim de guardar coerência com o sistema jurídico e, em especial, respeitar os ditames constitucionais. Isto porque a adoção dessa forma de extinção do crédito tributário só tem lugar se em consonância com os princípios que regem o Sistema Tributário Nacional e a atuação da Administração Pública.

Nesse sentido, é preciso, antes de tudo, compreender o instituto jurídico da dação em pagamento e seus efeitos, conforme o regime de direito privado. São as disposições do Código Civil que irão desenhar os contornos iniciais do art. 156, inciso XI do CTN ao equiparar os efeitos desta forma de extinção da obrigação a uma compra e venda.

Posteriormente, a investigação deve se debruçar sobre o regime licitatório, que é a forma geral de aquisição de bens e serviços pela Administração Pública. A Constituição da República, como norma máxima do ordenamento jurídico e pressuposto de validade das demais, estabelece limites claros para a atuação de todos os entes federativos, não havendo dúvidas de que a lei local que buscar tratar da dação em pagamento no âmbito do Direito Tributário deverá se adequar ao conjunto de seus dispositivos.

Em sequência, o escopo será avaliar o conteúdo das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1917/DF e na ADI 2405/RS, que trataram, respectivamente, da dação em pagamento em bens móveis e da dação em pagamento em bens imóveis para fins tributários. Neste ponto, será apreciada real extensão dos acórdãos proferidos, considerando o teor das legislações locais impugnadas abstratamente perante a Suprema Corte.

Por fim, serão sintetizados os requisitos mínimos para a constitucionalidade da lei local que vier a regular o tema considerando os argumentos apresentados nos tópicos anteriores, sem prejuízo da análise da legislação da União e dos Municípios do Rio de Janeiro e Niterói acerca da matéria.

1. A dação em pagamento como forma de extinção das obrigações: elementos essenciais e equiparação à compra e venda

Nascida uma obrigação jurídica, em que uma das partes (devedor) assume o dever jurídico de cumprir uma prestação em favor da outra (credor), é desfecho natural a sua solução, com a satisfação dos sujeitos e desfazimento do vínculo que os une temporariamente.

Confere-se a este ato liberatório o nome de pagamento, que, na acepção jurídica do termo, consiste não apenas na entrega de dinheiro, mas em qualquer ato voluntário que permita dar cabo à relação jurídica obrigacional, com conseqüente liberação do devedor⁵.

A despeito dos debates acerca da natureza jurídica do pagamento – ato jurídico em sentido estrito ou negócio jurídico – é certo que o Código Civil aduz diversas formas especiais de pagamento que também permitem a extinção da obrigação, entre elas a dação em pagamento.

De origem romana, a *datio in solutum* “consiste na realização de uma prestação diferente da que é devida, com o fim de, mediante acordo do credor, extinguir imediatamente a

⁵ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 163.

obrigação”⁶. Se a regra é que o credor deva receber exatamente a prestação avençada, a dação em pagamento se situa no âmbito da exceção, quando, por acordo entre as partes, a *res debita* é substituída por outra.

Nessa linha, a dação em pagamento pressupõe quatro elementos essenciais: (i) a existência de uma dívida vencida; (ii) o consentimento do credor; (iii) o ânimo de solver a obrigação; (iv) a entrega de prestação diversa da devida⁷.

No que tange à entrega de prestação diversa da devida, o Código Civil de 2002 foi mais preciso que seu antecessor, que restringia o instituto ao recebimento de coisa que não fosse dinheiro (art. 995, CC/1916). Pela redação do atual art. 356, a prestação é que deve ser diversa da devida, independentemente da sua natureza. Em outras palavras, “o essencial é a substituição do objeto da obrigação por outro diverso - *aliud pro alio*”⁸.

De maneira mais específica, quando a prestação substituta consistir em uma coisa e a ela for dado um preço, estabelece o art. 357 do Código Civil que as relações entre as partes serão reguladas pelas normas do contrato de compra e venda. Isto é, há uma equiparação entre a dação em pagamento e a compra e venda, de modo que aquele que entrega a coisa em pagamento atua como se estivesse vendendo, a seu credor e pelo valor do crédito, o objeto transmitido⁹.

Por isso, é importante salientar que todas as disposições concernentes ao instituto da compra e venda, desde que compatíveis, devem ser aplicadas por equiparação à dação em pagamento quando esta for efetivada através da entrega de bens móveis ou imóveis. Por exemplo, as regras gerais referentes aos riscos da coisa ou à invalidade do negócio são extensíveis a esta forma indireta de pagamento¹⁰, assim como a previsão de repartição das despesas entre comprador e vendedor (art. 490, CC) e a responsabilidade pelos débitos que gravem a coisa até o momento da transmissão da propriedade (art. 502, CC)¹¹. O paralelo entre o contrato típico e esta forma de extinção do vínculo obrigacional é evidente, o que ressalta, inclusive, o seu caráter oneroso¹².

⁶ VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. v. 2. 7. ed. Porto, Portugal: Almedina, 1997, p. 171.

⁷ REsp 1138993/SP, Rel. Ministro MASSAMI UYEDA, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/03/2011, DJe 16/03/2011

⁸ PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 224.

⁹ RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*. v. II. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 196.

¹⁰ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*. v. II. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 175.

¹¹ TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código civil interpretado conforme a Constituição da República*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 658.

¹² TARTUCE, Flávio. *Direito civil: direito das obrigações e responsabilidade civil [livro eletrônico]*. v. 2. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 256.

Na dação em pagamento, aquele que recebe a coisa em substituição à prestação original atua como se comprador fosse; aquele que entrega o bem *in solutum* exerce o papel do vendedor, permitindo a transmissão a propriedade pela tradição (bem móvel) ou criando título suficiente a justificar o registro junto ao cartório competente (bem imóvel).

Sem embargo, da mesma forma que um particular assume a condição de comprador quando aceita um bem *in solutum*, a Administração Pública também se reveste da condição de compradora quando concorda com a substituição da prestação e recebe um bem (móvel ou imóvel) como forma alternativa de pagamento de uma obrigação.

Com efeito, o Código Civil não limita o art. 357 ao credor particular, de modo que os seus efeitos podem (e devem) ser estendidos também ao credor público. Em outras palavras, toda e qualquer dação em pagamento da qual faça parte a Administração Pública deve ser equiparada a uma compra e venda, daí advindo a aplicação do regime jurídico licitatório, que é próprio das aquisições de bens e serviços pelos entes públicos.

2. A compra de bens (móveis e imóveis) pela Administração Pública: a incidência do princípio licitatório e suas exceções

Diferentemente das relações travadas entre particulares, em que vigora a liberdade contratual (art. 421, CC), a Administração Pública se submete a rigorosos princípios constitucionais que condicionam a sua forma de atuação. Enquanto que ao particular é dado escolher as condições de contratação em uma compra e venda, à Administração é imposta a observância da legalidade estrita, da isonomia e da impessoalidade na formação do contrato.

No que se refere especificamente à compra de bens (móveis e imóveis) pelo Poder Público, estabelece o art. 37, inciso XXI da Constituição que, ressalvados os casos especificados na legislação, ela será efetuada mediante processo de licitação pública que assegure a igualdade de condições entre os participantes.

A licitação nada mais é do que “o procedimento administrativo pelo qual um ente público, no exercício da função administrativa, abre a todos os interessados, que se sujeitem às condições fixadas no instrumento convocatório, a possibilidade de formularem propostas dentre as quais selecionará a aceitará a mais conveniente para a celebração de contrato”¹³. O objetivo do instrumento é propiciar a seleção da proposta mais vantajosa para Administração, atuando

¹³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 299.

como fator de eficiência e moralidade, mas sem deixar de garantir a todos os interessados igualdade de oportunidades, em consonância com os princípios da isonomia e da impessoalidade¹⁴.

Nessa esteira, em observância ao disposto no art. 37, inciso XXI e com base na competência legislativa advinda do art. 22, inciso XXVII da Constituição, a União editou a Lei nº 8.666/93, com o objetivo de instituir normas gerais para licitações e contratos da Administração Pública direta e indireta de todos os entes federativos. O art. 1º da referida legislação deixa claro o seu escopo.

Normas gerais consistem no conjunto não só de princípios, mas também de regras “destinadas a assegurar um regime jurídico uniforme para as licitações e as contratações administrativas em todas as órbitas federativas”¹⁵. Diante do condomínio legislativo estabelecido pela Constituição de 1988, tendo por referência a ideia de um federalismo cooperativo, à União compete fixar diretrizes de atuação aos entes subnacionais, ao passo que a estes cabe a suplementação da norma geral conforme as particularidades de cada um, apoiados nos conceitos de autonomia legislativa, financeira e administrativa.

No âmbito do regime licitatório, a função das normas gerais está relacionada à disciplina dos requisitos mínimos necessários e indispensáveis à validade da contratação administrativa, as hipóteses de obrigatoriedade e de não obrigatoriedade de licitação, os requisitos de participação em licitação, as modalidades de licitação, os tipos de licitação e, também, o regime jurídico da contratação administrativa¹⁶.

Em caráter geral – e, portanto, aplicável a todos os entes federativos – prescreve o art. 2º da Lei nº 8.666/93 que todas as obras, serviços (inclusive os de publicidade), compras, alienações, concessões, permissões e locações da Administração Pública, quando contratadas com terceiros, serão necessariamente precedidas de licitação, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pela própria lei.

A regra nada mais é do que um detalhamento da previsão contida no art. 37, XXI da Constituição de 1988: a premissa é a obrigatoriedade da licitação. Contudo, em situações específicas definidas em lei¹⁷, poderá ocorrer a contratação direta pela Administração Pública.

¹⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 246-247.

¹⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 15.

¹⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 16.

¹⁷ Conforme afirma Marçal Justen Filho, “as hipóteses de contratação direta, tal como determinado constitucionalmente, devem ser previstas em lei. Daí não se segue, no entanto, que uma única e mesma lei deva prever todas as hipóteses de contratação direta. Ou seja, a Lei nº 8.666/93 contempla algumas das hipóteses de

A contratação direta compreende as hipóteses em que a lei ou a realidade afastariam a realização de licitação para a alienação/aquisição de determinados bens ou contratação de serviços e obras. De acordo com a Lei nº 8.666/93, seriam duas as hipóteses: (i) dispensa; e (ii) inexigibilidade.

Diz-se dispensável a licitação “quando existam razões, legalmente previstas, que recomendem ou reconheçam a desnecessidade da competição”¹⁸. Para parcela da literatura¹⁹, tal gênero se dividiria em duas espécies: (i) licitação dispensada seria aquela liberada pelo próprio legislador (art. 17 da Lei nº 8.666/93), cabendo ao Administrador apenas formalizá-la por meio de processo administrativo próprio; (ii) licitação dispensável seria aquela em que o legislador conferiu ao Administrador a opção discricionária de realizá-la ou não (art. 24 da Lei nº 8.666/93).

Por sua vez, considera-se inexigível a licitação “quanto, por quaisquer motivos, fáticos ou jurídicos, possa caracterizar-se a inviabilidade da competição”²⁰. Se a licitação tem a natureza instrumental de promover a concorrência processualizada de interessados em negociar com a Administração, a mera impossibilidade de competição afasta a sua obrigatoriedade.

Com base no exposto, é de se concluir que toda compra e venda de bens móveis ou imóveis pela Administração Pública deverá ser precedida de licitação, salvo nos casos de dispensa (por autorização legal) ou inexigibilidade (por inviabilidade de competição). *Mutatis mutandis*, considerando o disposto no art. 357 do Código Civil, que equipara os efeitos da dação em pagamento aos de uma compra e venda, toda entrega de bem (móvel ou imóvel) *in solutum* em favor da Administração Pública (que assume a figura de compradora) também deverá ser precedida de licitação pública, ressalvada a sua subsunção a uma das hipóteses de contratação direta.

3. A dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário perante o Supremo Tribunal Federal: ADI 1917/DF e ADI 2405/RS

contratação direta admitidas no Direito brasileiro. Mas existem diversos outros casos contemplados em outros diplomas”. JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 46.

¹⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 205.

¹⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 252.

²⁰ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 205.

Com efeito, não escapa a essa ideia a dação em pagamento realizada *in solutum* do crédito tributário, com o objetivo de extinguir a obrigação subjacente pela via do pagamento indireto.

Pelo teor do art. 3º do CTN, é cediço que, ordinariamente, o crédito tributário deve ser pago pelo sujeito passivo em dinheiro. Assim deve ser entendida a expressão “prestação pecuniária em moeda” contida no texto da referida norma. Não sem motivo, o art. 156 do CTN traz o pagamento como a primeira hipótese de extinção do crédito tributário (inciso I), que deverá ser, em princípio, em moeda corrente, cheque ou vale postal, na dicção do art. 162 do CTN.

Entende-se por moeda corrente, aqui, não só papel-moeda, mas também a moeda escritural representada por depósitos à vista em instituições financeiras. São consideradas moedas fiduciárias por não terem lastro em qualquer outra mercadoria (ex. ouro), baseando-se apenas na confiança estabelecida entre os usuários e o emissor.

Na visão da literatura, entretanto, a própria redação do art. 3º do CTN abre espaço para o pagamento do tributo através de outras formas que não a moeda corrente, desde seja possível exprimir o valor da prestação em certo equivalente monetário²¹⁻²².

Primeiramente, porque a melhor interpretação do termo “pagamento” insculpido no art. 156, inciso I do CTN não é aquela que o reduz ao seu sentido estrito, isto é, à entrega da prestação ao credor exatamente na extensão, tempo e lugar convencionados, tal como originariamente esperado pelas partes no momento da constituição da obrigação (pagamento direto)²³. Ao revés, a melhor interpretação é aquela que amplia o seu sentido, ou seja, quando a obrigação é cumprida por modos equivalentes em função da ocorrência de determinadas circunstâncias²⁴. A própria Seção II do Capítulo IV do CTN, que disciplina o “pagamento”, ratifica o argumento, pois também veicula normas relativas à imputação do pagamento (art. 163) e consignação em pagamento (art. 164), formas de adimplemento indireto consagradas pelo ordenamento jurídico brasileiro.

²¹ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 389.

²² Em sentido contrário, Mauro Luís Rocha Lopes defende que “a rigor, quase todos os bens podem merecer avaliação em moeda, o mesmo ocorrendo com o trabalho humano. Por isso, se interpretada ao pé da letra a expressão ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’, o conceito de tributo encerraria contradição ao mencionar ‘prestação pecuniária em moeda’, para depois permitir tributos *in natura* e *in labore*. Melhor será, portanto, considerar-se o permissivo em questão com alusivo à indexação do tributo, quando fixo, em lei, de forma a preservar o valor da prestação tributária em período inflacionário”. LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário*. 3. ed. Niterói: Impetus, 2012, p. 5.

²³ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: obrigações* [livro eletrônico]. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 80.

²⁴ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 115.

Em segundo lugar, porque a despeito do que dispõe o art. 141 do CTN, o rol do art. 156 é meramente exemplificativo²⁵, admitindo outras hipóteses de extinção do crédito tributário que não aquelas elencadas nos incisos I a XI, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal²⁶. Vale lembrar que a confusão e a arbitragem, apesar de não constarem expressamente na listagem, são encaradas como hipóteses alternativas de extinção do vínculo obrigacional²⁷.

Em terceiro, porque antes mesmo da vigência da LC nº 104/01 a transação tributária (art. 171, CTN) já era utilizada como sucedâneo da dação em pagamento ao dispor que as concessões mútuas poderiam incidir, dentre outros elementos, sobre a forma de pagamento do tributo controvertido²⁸.

Nesse sentido, a dação em pagamento em bens móveis ou imóveis seria, *a priori*, condizente com a estrutura do Sistema Tributário Nacional. Ou seja, seria meio juridicamente idôneo de extinção do crédito tributário e, conseqüentemente, da obrigação subjacente. Por isso, salienta Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização da obra de Aliomar Baleeiro, que o legislador não falhou ao instituir, através da LC nº 104/01, “o inciso XI que permite a dação em pagamento como uma exceção à regra de que o tributo é prestação pecuniária, remetendo-o à utilização do instituto de natureza cível, à forma e condições estabelecidas em lei pela pessoa tributante”²⁹.

O cerne da questão, porém, estaria na adequação dessa forma de pagamento (indireto) do tributo ao modelo de contratações delineado pelo legislador constituinte, “uma vez que a Fazenda, enquanto Administração Pública, não se deve olvidar das normas licitatórias pertinentes – afinal, a dação equivaleria a uma compra e venda (art. 356, CC)”³⁰.

Sem embargo, Marçal Justen Filho já identificava o conflito sob a ótica concorrencial ao afirmar que “a situação examinada configura um meio indireto de frustração ao dever de licitar, eis que se produz uma preferência em favor de um certo particular – que adquire o direito de fornecer bens à Administração Pública sob o fundamento de ser dela devedor”³¹. Para o autor, apesar de não se cogitar, *a priori*, de licitação para uma hipótese dessa

²⁵ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 390.

²⁶ ADI 2405, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 02-10-2019 PUBLIC 03-10-2019

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 715.

²⁸ Sobre o tema, TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Transação tributária com dação em pagamento. *RFPTD*, v. 2, n. 2, 2014.

²⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.267.

³⁰ CASTRO, Cássio Benvenuti de. Triste fim da obrigação tributária pelo adimplemento. *Revista do Ministério Público do RS*, Porto Alegre, n. 71, jan. 2012/abr. 2012, p. 149-184.

³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 54.

ordem, já que a dação teria efeito meramente extintivo da obrigação (liquidação da dívida por meio da transferência do domínio de um bem), o que estaria verdadeiramente em jogo seria o princípio da isonomia. Nas suas palavras, “nada impediria que o sujeito pretendesse liquidar os seus débitos fiscais, por exemplo, mediante dação em pagamento”, gerando, assim, frustração da competição, com efeitos nefastos sobre a economia de mercado³².

Diante de tal controvérsia, a questão foi levada à análise do Supremo Tribunal Federal em duas oportunidades distintas: na ADI 1917/DF, julgada em 26 de abril de 2007, e na ADI 2405/RS, que teve medida cautelar apreciada em 6 de novembro de 2002 e o mérito julgado em 20 de setembro de 2019.

Na ADI 1917/DF, o objeto era Lei nº 1.624/97 do Distrito Federal, que no seu art. 1º previa que as empresas do Distrito Federal classificadas como microempresas, empresas de pequeno porte e médias empresas, cujas obrigações tributárias com a Fazenda Pública estivessem inscritas em Dívida Ativa até a data da promulgação da lei, poderiam solvê-las mediante dação em pagamento exclusivamente de materiais destinados a programas do Governo do Distrito Federal.

O art. 2º determinava que ficaria a cargo da Secretaria de Fazenda e Planejamento do Distrito Federal a elaboração do cadastro geral de materiais necessários, e também pela aceitação ou não das propostas. Por sua vez, o art. 6º esclarecia que a proposta de dação em pagamento só poderia ser aceita se ficasse caracterizada a oferta de menor preço pelo proponente, em iguais condições, considerados pelo menos três orçamentos de empresas idôneas do ramo do material recebido.

Na sessão de julgamento, o Ministro Ricardo Lewandowski manifestou-se no sentido de que o “o diploma legislativo distrital em causa viola o art. 37, XXI, da CF, porquanto afasta a incidência do processo licitatório, por ele exigido, para aquisição de materiais pela administração pública”³³. Em acréscimo, o Ministro Cezar Peluso também apontou para o fato de que a dação em pagamento em bens móveis, tal como pretendida, consistia em “uma substituição de aquisições que o Distrito devia fazer mediante licitação”³⁴.

Assim, o Supremo Tribunal Federal chegou à conclusão, por unanimidade, de que

³² JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 54.

³³ ADI 1917, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02286-01 PP-00059 RDDT n. 146, 2007, p. 234-235 LEXSTF v. 29, n. 345, 2007, p. 53-63 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 106-111.

³⁴ ADI 1917, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02286-01 PP-00059 RDDT n. 146, 2007, p. 234-235 LEXSTF v. 29, n. 345, 2007, p. 53-63 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 106-111.

a Lei nº 1.624/97 do Distrito Federal era inconstitucional por violação ao princípio licitatório previsto no art. 37, inciso XXI da Constituição de 1988. Em outras palavras, a dação em pagamento em bem móvel, tal como desenhada pela lei distrital, não poderia ser admitida por incompatibilidade com o regime concorrencial de aquisição de bens pela Administração Pública.

Já na ADI 2405/RS, o controle abstrato de constitucionalidade foi exercido em relação a dispositivos da Lei nº 11.475/00 do Estado do Rio Grande do Sul, a qual introduziu significativas alterações na Lei Estadual nº 6.537/73, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo do Estado do Rio Grande do Sul, e também na Lei Estadual nº 9.298/91, que dispõe sobre a cobrança judicial de créditos inscritos em Dívida Ativa.

Vale lembrar que à época da promulgação da lei estadual ainda vigia a redação original do CTN, que não contemplava a dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário. A incorporação do inciso XI ao art. 156 do CTN só ocorreu com a aprovação da LC nº 104, em 10 de janeiro de 2001.

Com efeito, no que se refere à dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário, o art. 114, inciso I da Lei Estadual nº 6.537/73, com redação dada pela Lei Estadual nº 11.475/00, previa que tal método de pagamento só poderia ser aceito nas seguintes condições: (i) o valor objeto não ser superior a 75% do total do crédito tributário; e (ii) no mínimo, 25% do valor quitado pela entrega dos bens ser, na mesma data, pago em moeda corrente nacional.

Nessa esteira, o art. 122 dispunha que os créditos tributários inscritos como Dívida Ativa poderiam ser extintos, total ou parcialmente, mediante dação de bens. Contudo, tal forma de extinção do crédito tributário estaria condicionada à declaração do interesse da Administração Pública nos bens, que seria definida por resolução da Comissão de Dação em Pagamento, órgão formado por representantes de diversas secretarias e entidades, conforme art. 123.

Sem prejuízo de outras especificações, o art. 125 previa que, proposta a dação, o bem imóvel oferecido seria avaliado por órgão da Secretaria da Administração e dos Recursos Humanos e seu valor venal expresso em moeda corrente nacional (e também em UPF-RS). Além disso, o procedimento só seria efetivado com base na avaliação procedida nos termos deste artigo, cabendo recurso, uma única vez, à Comissão de Dação em Pagamento.

Ainda no ano de 2002, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a medida cautelar, suspendeu a eficácia de diversos trechos da Lei Estadual nº 11.475/00, dentre eles: (i) a expressão “da Comissão de Dação em Pagamento” contida no parágrafo único do art. 122; (ii)

o art. 123, alíneas “a” a “g” e parágrafo único; (iii) §§2º e 3º do art. 124; (iv) a 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” contida no *caput* do art. 125 e da íntegra do §2º do mesmo artigo; (v) a expressão “salvo se for em área de preservação ecológica e/ou ambiental” é às normas dos §§ 1º e 4º do art. 127.

Os fundamentos adotados, contudo, não tiveram relação com suposta ofensa ao princípio licitatório, mas sim com os princípios da iniciativa legislativa privativa do Chefe do Poder Executivo (art. 61, §1º, II, “e” da CR) e da separação de poderes.

Em verdade, no que tange à possibilidade de instituição da dação em pagamento como forma de pagamento indireto de tributos, o voto do Ministro Ilmar Galvão consignou, em primeiro lugar, não ser exaustivo o rol do art. 156 do CTN, posto que nem a Constituição de 1967 nem a Constituição de 1988 teriam reservado à lei complementar a enumeração dos meios de extinção e suspensão dos créditos tributários.

No mais, ao avaliar o caso concreto, ressaltou que “a dação em pagamento, conquanto tenha as relações entre as partes reguladas pelas normas do contrato de compra e venda, com essa não se confunde, se tem por objeto a extinção de uma obrigação”³⁵, daí se extraíndo a impossibilidade de ser submetida à licitação.

Somente em 2019, já na relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, é que a ADI 2405/RS teve seu mérito julgado parcialmente procedente, para confirmar a medida cautelar em menor extensão e declarar a inconstitucionalidade, com interpretação conforme à Constituição, sem redução de texto, de diversos artigos contestados, entre eles aqueles anteriormente referidos.

4. Análise da extensão dos julgamentos das ações diretas de inconstitucionalidade: a adequação da dação em pagamento ao regime de licitações

Perfunctoriamente, salta aos olhos uma possível contradição entre os julgados proferidos pelo Supremo Tribunal Federal. Se por um lado restou decidido na ADI 1917/DF que a dação em pagamento, como forma de extinção do crédito tributário, violaria o princípio

³⁵ ADI 2405 MC, Relator(a): Min. CARLOS BRITTO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 06/11/2002, DJ 17-02-2006 PP-00054 EMENT VOL-02221-01 PP-00071 LEXSTF v. 28, n. 327, 2006, p. 14-56

constitucional licitatório, por outro, no julgamento da medida cautelar na ADI 2405/RS, o voto do Ministro Ilmar Galvão apontou para a ausência de necessidade prévia do regime concorrencial.

A contradição, porém, é meramente aparente, já que as normas objetivamente contestadas perante a Suprema Corte – Lei nº 1.624/97 do Distrito Federal e Lei nº 11.475/00 do Estado do Rio Grande do Sul – disciplinavam a dação em pagamento no âmbito do Direito Tributário de modo absolutamente distinto.

Com efeito, o próprio Ministro Alexandre de Moraes, novo relator da ADI 2405/RS, ressaltou a importância de promover o *distinguishing* para demonstrar a inexistência de incongruência entre o entendimento adotado nesta ação com o firmado no julgamento definitivo da ADI 1917/DF.

Quanto à ADI 1917/DF, o Supremo Tribunal Federal analisou a constitucionalidade de lei do Distrito Federal que dispunha sobre 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 Distrito Federal. A hipótese era de livre dação em pagamento de bens móveis como forma de extinção do crédito tributário, bastando que os materiais oferecidos *in solutum* estivessem previstos no cadastro geral elaborado por órgão do Administração Pública e a proposta representasse o menor preço em comparação com outros três orçamentos de empresas idôneas do ramo do material ofertado.

Nas palavras do Ministro Alexandre de Moraes, “apesar de ventilada a questão da necessidade de edição de Lei Complementar para tratar das formas de extinção de crédito tributário, o ponto principal da discussão no julgamento da ADI 1917 versou sobre o desrespeito ao processo licitatório, em contrariedade ao art. 37, XXI, da CF”³⁶.

Por outro lado, na ADI 2405/RS, a Corte analisou a constitucionalidade da lei do Rio Grande do Sul pelo viés da reserva de lei complementar (art. 146, III, CR), sem se aprofundar sobre a necessidade de prévia licitação. A norma impugnada, entre outros pontos, previa a extinção do crédito tributário por meio de dação em pagamento em bens imóveis, desde que declarados de interesse da Administração Pública e avaliados em moeda corrente nacional por órgão do Poder Executivo.

Ao discorrer sobre a diferença entre as ações diretas de inconstitucionalidade, o Ministro Sepúlveda Pertence destacou que na ADI 1917/DF “há uma violação, ainda que virtual

³⁶ ADI 2405, Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 02-10-2019 PUBLIC 03-10-2019

e indireta, ao princípio da licitação, quando se trata da aquisição de bens cuja aquisição pudesse ser licitada”. Porém, não seria “o caso da lei do Rio Grande do Sul objeto da ADIn nº 2.405, porque ali se tratava de imóveis e aquisição de imóveis declarados de interesse da Administração Pública, inviabilizando a licitação”³⁷.

Dito isso, nota-se que o cerne da questão não está, em si, na possibilidade de instituição da dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário, mas no compromisso da legislação do ente federativo com as normas constitucionais, pois é inexorável a submissão desta forma de pagamento indireto ao princípio licitatório. A estrutura da dação em pagamento quando determinado o preço da coisa entregue *in solutum* é simétrica a de uma compra e venda. A Administração Pública não tem como escapar da posição jurídica de compradora quando recebe um bem (móvel ou imóvel) como forma de extinção de um crédito tributário.

É exatamente por isso, destaca Luís Eduardo Schoueri, que “o cuidado deve ser redobrado já que, por mandamento constitucional (art. 37, XXI), via de regra a aquisição de bens pela Administração Pública se faz por um processo de licitação pública, no qual se oferece igualdade de condições a todos os concorrentes”, enquanto que “pela dação em pagamento, o sujeito passivo entregará um bem, o qual será adquirido pelo Estado, sem que se tenha dado a licitação”³⁸.

A constitucionalidade da previsão da dação em pagamento como causa de extinção do crédito tributário vai depender, portanto, da capacidade de conformação da legislação do ente federativo ao princípio licitatório, isto é, às hipóteses de dispensa ou inexigibilidade de licitação contidas na Lei nº 8.666/93, que é norma geral em matéria de contratação pela Administração Pública (art. 22, XXVII, CR). Nas palavras de Paulo Caliendo, “o argumento da exigência de processo licitatório para a aquisição de bens móveis pode ser superado pelo fato de que a Lei n. 8.666/93 admitiu a possibilidade de dispensa de licitação”³⁹.

Promovida uma análise detida da ADI 1917/DF e da ADI 2045/RS, percebe-se que enquanto a lei Distrito Federal era transgressora direta do art. 37, inciso XXI da Constituição, pois autorizava a aquisição de bens móveis de forma indiscriminada, fora das hipóteses de contratação direta previstas na Lei nº 8.666/93, a lei do Rio Grande do Sul estava em harmonia

³⁷ ADI 1917, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02286-01 PP-00059 RDDDT n. 146, 2007, p. 234-235 LEXSTF v. 29, n. 345, 2007, p. 53-63 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 106-111.

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 714.

³⁹ CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 701.

com o ordenamento jurídico, já que a dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário era admitida dentro de um contexto de dispensa de licitação.

Com efeito, o modelo adotado pela Lei nº 11.475/00 do Estado do Rio Grande do Sul nada mais era do que a hipótese de dispensa de licitação prevista no art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93, que autoriza a contratação direta para a compra de imóvel destinado ao atendimento das finalidades precípuas da administração, cujas necessidades de instalação e localização condicionem a sua escolha, desde que o preço seja compatível com o valor de mercado, segundo avaliação prévia.

Mutatis mutandis, a lei estadual gaúcha também determinava que a dação em pagamento só seria aceita se o imóvel estivesse de acordo com o interesse público, isto é, se fosse capaz de atender a necessidades específicas de instalação e localização da Administração. É o que se extrai do art. 122, parágrafo único, cuja redação prevê o seguinte: “o disposto no ‘caput’ fica condicionado à declaração do interesse da administração pública que será definida por resolução da Comissão de Dação em Pagamento”.

Outrossim, requisitava a avaliação prévia do imóvel por órgão do Poder Executivo, a fim de obter o seu valor venal expresso em moeda corrente nacional, isto é, o seu valor de mercado. É o que se extrai do art. 125, *caput*, §§1º e 2º, que assim prevê: (i) “proposta a dação, o bem oferecido será avaliado 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”; (ii) “o valor venal do bem imóvel oferecido será expresso em moeda corrente nacional e convertida em quantidade de UPF-RS, tomando-se por referência o valor desta na data da avaliação”; e (iii) “a dação somente será efetivada com base na avaliação procedida nos termos deste artigo, desta cabendo recurso, uma única vez, à Comissão de Dação em Pagamento”.

Em suma, ao tornar singular o bem imóvel objeto da dação em pagamento, a normal regional afastou a própria possibilidade de competição, característica inerente ao regime licitatório. Conforme bem observou o Ministro Sepúlveda Pertence ao tratar da lei em epígrafe, “o imóvel é insusceptível de licitação na aquisição. Se se declara o interesse público em determinado imóvel, não há o que licitar”⁴⁰.

Logo, a constitucionalidade de lei local que vier a dar eficácia plena ao art. 156, inciso XI do CTN, para instituir a dação em pagamento em bem imóvel como forma de extinção

⁴⁰ ADI 1917, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 26/04/2007, DJe-087 DIVULG 23-08-2007 PUBLIC 24-08-2007 DJ 24-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02286-01 PP-00059 RDDDT n. 146, 2007, p. 234-235 LEXSTF v. 29, n. 345, 2007, p. 53-63 RT v. 96, n. 866, 2007, p. 106-111.

do crédito tributário, dependerá de sua adequação às hipóteses de inexigibilidade ou dispensa de licitação previstas na Lei nº 8.666/93, em especial ao art. 24, inciso X, que admite a aquisição direta de imóvel pelo Poder Público quando este for destinado ao atendimento das finalidades precípuas da Administração, cujas necessidades de instalação e localização condicionem a sua escolha, desde que o preço seja compatível com o valor de mercado, segundo avaliação prévia.

5. O exame do art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93: requisitos mínimos que devem ser reproduzidos pela lei local ao dispor sobre a dação em pagamento em bens imóveis

Como já visto, o art. 156, inciso XI do CTN é preceito normativo de eficácia limitada, subordinado à intermediação de norma regulamentadora. Nessa linha, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, o CTN, na sua condição de lei complementar destinada a estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, autorizou a dação em pagamento em bens imóveis como 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 política fiscal, editar norma própria para implementar a medida⁴¹.

Da mesma forma, ficou estabelecido que por ser a dação em pagamento, quando atribuído preço à coisa, equivalente a uma compra venda (art. 357, CC), assumindo a Administração Pública a condição de outorgante compradora ao aceitar um bem imóvel *in solutum* do crédito tributário, deverá se adequar ao princípio licitatório contido no art. 37, inciso XXI da Constituição da República.

Nessa esteira, a dação em pagamento em bens imóveis deve ser remeter a uma das hipóteses de dispensa ou inexigibilidade de licitação contidas na norma geral de contratação. Por isso, como afirma Luís Eduardo Schoueri, é preciso “investigar se a natureza do imóvel adquirido justificaria a dispensa de licitação, mesmo no caso de uma aquisição em pecúnia”⁴², já que quando a Lei nº 8.666/93 admite a contratação direta não há que se falar em violação ao regime concorrencial⁴³.

⁴¹ REsp 884.272/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/2007, DJ 29/03/2007, p. 238

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 714.

⁴³ FEITAL, Thiago Álvares. A dação em pagamento de objetos de arte no Direito Tributário brasileiro e francês – Um estudo comparado da *Loi n° 68-1251 du 31 décembre 1968 tendant à favoriser la conservation du patrimoine artistique national*. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, ano 01, n. 02, p. 245-268, jul./dez. 2017.

Com efeito, o art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93 estabelece que a licitação é dispensável para a compra de imóvel destinado ao atendimento das finalidades precípuas da administração, cujas necessidades de instalação e localização condicionem a sua escolha, desde que o preço seja compatível com o valor de mercado, segundo avaliação prévia.

Relembra Rafael Carvalho Rezende Oliveira que, “em verdade, a hipótese se aproxima mais da inexigibilidade de licitação, em virtude da inviabilidade de competição, do que propriamente de dispensa”⁴⁴. Isto porque ao declarar o interesse público na aquisição do imóvel, dadas as condições de localização e instalação, a Administração torna-o singular, obstando, assim, a concorrência, que é característica própria das hipóteses de inexigibilidade.

Ensina Celso Antônio Bandeira de Mello que um bem pode ser qualificado como singular “quando possui individualidade tal que o torna inassimilável a quaisquer outros”⁴⁵. Com efeito, essa individualidade pode se dar: (i) em sentido absoluto, quando só existe uma única unidade do bem; (ii) em razão de evento externo, o qual agrega ao bem significação particular excepcional (ex. objeto comum que foi utilizado em um evento histórico); (iii) por força de sua natureza íntima, quando decorrente da realização artística, técnica ou científica caracterizada pelo estilo ou cunho pessoal de seu autor (ex. uma obra de arte)⁴⁶.

No caso do art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93, para que o bem imóvel se torne singular e, portanto, insuscetível à licitação, deve a Administração Pública comprovar o atendimento de três requisitos: (i) necessidade do imóvel para o desempenho das atividades administrativas; (ii) adequação de um imóvel específico para a satisfação das necessidades da Administração; e (iii) compatibilidade do preço exigido com aquele vigente no mercado⁴⁷.

Esclarece Diógenes Gasparini que a contratação direta será admitida, por exemplo, quando a natureza do serviço exigir do imóvel onde será instalado certas características (ex. altura do pé-direito, natureza da construção) ou determinada localização (ex. próximo a um serviço já instalado)⁴⁸. Nesse caso, pontua Marçal Justen Filho, as características do imóvel (localização, dimensão, edificação, destinação etc.) são tão relevantes que a Administração

⁴⁴ OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Licitações e contratos administrativos* [livro eletrônico]. 4. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 61.

⁴⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 552-553.

⁴⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013, p. 552-553.

⁴⁷ Acórdão 444/2008 - Plenário. Rel. Min. Ubiratan Aguiar. Processo 000.210/2008-3. Data da sessão: 19/03/2008. Número da ata: 08/2008 - Plenário.

⁴⁸ GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo* [livro eletrônico]. 17. ed. atualizada por Fabrício Motta. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 573-574.

Pública não tem outra escolha, a não ser adquirir aquele imóvel para suprir a destinação peculiar ou a localização determinada, tornando impossível a competição entre particulares⁴⁹.

Por isso, a utilização do art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93 “só é possível quando se identifica um imóvel específico cujas instalações e localização sinalizem que ele é o único que atende o interesse da administração”⁵⁰. Isso porque, “apesar de haver outras ofertas, apenas um imóvel atende realmente aos anseios administrativos”⁵¹.

Com efeito, não se pode olvidar do ônus imputável à Administração de justificar a singularidade do imóvel através de processo administrativo regular. A advertência é de José dos Santos Carvalho Filho, para quem a justificação “acarreta maior racionalidade no uso de imóveis e de recursos públicos, evitando, inclusive, que tais contratos sejam celebrados mesmo quando existem outros imóveis públicos disponíveis”⁵².

De fato, a motivação dos atos administrativos toma por princípio “o conceito de Estado de Direito, que requer a possibilidade de controle judicial de todos os atos administrativos”⁵³. A Administração Pública não age pelo arbítrio, mas dentro do princípio da legalidade, no âmbito de um Estado Democrático de Direito.

A motivação consiste no dever do “administrador indicar as circunstâncias de fato e de direito que o levam a adotar qualquer decisão no âmbito da Administração Pública”⁵⁴ e possui dois papéis importantes: o primeiro, é permitir que o destinatário do ato administrativo possa conhecer as razões que o embasaram e, assim, impugna-las; o segundo, é permitir aferir-se a imparcialidade, legalidade e justiça daquele ato praticado ou decisão tomada⁵⁵.

Por outro lado, se dois ou mais imóveis forem compatíveis com os reclamos da Administração Pública, a licitação se impõe. A observação de Marçal Justen Filho é precisa, pois “ainda que os imóveis sejam infungíveis entre si, surgirão como intercambiáveis tendo em vista a necessidade e o interesse da Administração Pública”, de modo que “qualquer dos imóveis satisfará a exigência que justifica a aquisição pela Administração”⁵⁶.

⁴⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 363.

⁵⁰ Acórdão 444/2008 - Plenário. Rel. Min. Ubiratan Aguiar. Processo 000.210/2008-3. Data da sessão: 19/03/2008. Número da ata: 08/2008 - Plenário.

⁵¹ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2011, p. 240.

⁵² CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2011, p. 240.

⁵³ FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 124.

⁵⁴ FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 121.

⁵⁵ GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria geral do processo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 74.

⁵⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo:

Sem embargo, o art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93 também exige que o preço atribuído ao imóvel seja compatível com o seu valor venal, isto é, com o seu valor corrente de mercado, assim entendido aquele obtido em uma compra e venda à vista, conforme as leis de oferta e demanda.

Para tanto, a Administração, através dos seus órgãos internos ou mediante terceirização, fica encarregada de realizar uma avaliação prévia do imóvel e expressar o seu valor econômico por meio de laudo técnico. Podem ser usados para a quantificação, por exemplo, o método evolutivo, o método comparativo direto de dados do mercado ou método da quantificação de custos, sempre com o objetivo de trazer maior objetividade e segurança jurídica ao resultado final. O recomendável é seguir as diretrizes da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT, em especial a NBR-14.653-1 (Avaliação de Bens – Procedimentos Gerais) e NBR-14.653-2 (Avaliação de Bens – Imóveis Urbanos).

Seguindo a linha de raciocínio, para que haja conformidade entre dação em pagamento em bens imóveis e o princípio licitatório (art. 37, XXI, CR), a lei local que buscar dar plena eficácia ao art. 156, inciso XI do CTN deverá obrigatoriamente prever: (i) a declaração do interesse público sobre do bem imóvel objeto da dação em pagamento, de modo a comprovar que ele é necessário e o único adequado aos anseios administrativos; (ii) a realização de uma avaliação prévia, com o intuito de obter o preço de mercado do imóvel.

Assim sendo, a lei em questão observará os mesmos requisitos indicados pelo art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93, estando o gestor público autorizado a receber o bem imóvel *in solutum* do crédito tributário sem a necessidade de licitação prévia.

6. Quadro comparativo entre a lei da União, as experiências do Rio de Janeiro e Niterói e a lei geral de licitações

Diante do quadro apresentado, convém analisar a constitucionalidade não só da Lei nº 13.259/16, com redação dada pela Lei nº 13.313/16, que regulou a matéria no âmbito da União, como das leis municipais do Rio de Janeiro (Lei Municipal nº 5.966/15) e de Niterói (Lei Municipal nº 2.597/08), que também instituíram a dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção dos seus respectivos créditos tributários.

Dialética, 2012, p. 363.

Em primeiro lugar, sob a ótica da União, a Lei nº 13.259/16, com redação dada pela Lei nº 13.313/16, em conjunto com a Portaria PGFN nº 32/2008, estabeleceu os seguintes requisitos: (i) avaliação prévia do bem ofertado, que deve estar livre e desembaraçado (art. 4º, I da Lei nº 13.259/16); (ii) abranger a totalidade da dívida (art. 4º, II da Lei nº 13.259/16); (iii) desistência/renúncia de qualquer discussão judicial relativa ao crédito objeto do pagamento (art. 4º, §2º da Lei nº 13.259/16); (iv) atender a critérios de necessidade, utilidade e conveniência da Administração Pública (art. 4º-A, §4º da Lei nº 13.259/16 e art. 3º, 1º da Portaria PGFN nº 32/2008).

Ao comentar sobre o tema, em especial sobre o art. 3º, §1º da Portaria PGFN nº 32/2008, que veda a aceitação de imóveis de difícil alienação, inservíveis ou que não atendam aos critérios de necessidade, utilidade e conveniência, a serem aferidos pela Administração, Ana Flávia Carneiro da Cunha e Silva afirma que tal disposição é dotada de alto grau de subjetividade e generalidade, o que, na prática, revelaria total discricionariedade da Administração na aceitação da coisa dada em pagamento do crédito tributário⁵⁷.

É patente, contudo, que a norma federal se encontra em sintonia com a hipótese de dispensa de licitação contida no art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93, já que condiciona o pagamento à declaração do interesse público sobre do bem imóvel, isto é, à afirmação de que ele é necessário e o único adequado ao cumprimento dos desígnios públicos. A toda evidência, como já visto, caberá ao gestor público justificar, através de processo administrativo regular, a singularidade do bem objeto da dação em pagamento.

Discricionariedade é a liberdade atribuída aos agentes públicos para escolher entre dois ou mais objetos juridicamente possíveis. Não se trata de arbítrio, mas de “uma avaliação, feita pelo legislador, de que seria melhor para o interesse público que o administrador tomasse tais decisões diante das circunstâncias concretas, ao invés de o legislador tentar tomá-las em abstrato”⁵⁸. O ônus argumentativo, externado no bojo de um processo administrativo, é que que exercerá papel essencial na limitação da subjetividade, na medida em que o poder discricionário, dentro dos limites de razoabilidade, não se confunde com arbitrariedade, ilegalidade ou abuso de poder⁵⁹.

⁵⁷ SILVA, Ana Flávia. 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. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 13-33, 2018.

⁵⁸ BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de direito constitucional* [livro eletrônico]. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 402-403.

⁵⁹ RMS 27167, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 25/10/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-227 DIVULG 29-11-2011 PUBLIC 30-11-2011.

No mais, a sistemática implementada pela União exige a avaliação prévia do imóvel ofertado, a fim de obter o seu valor venal e, assim, evitar o superfaturamento da proposta considerando o montante do crédito a ser extinto. Está em consonância, portanto, com a parte final do inciso X do art. 24 da Lei nº 8.666/93.

Com relação ao Rio de Janeiro, o art. 1º, §2º, inciso II da Lei Municipal nº 5.966/15 conceituou a dação em pagamento em bens imóveis como a transmissão, ao Município, de bem imóvel localizado naquela cidade, com o objetivo de quitar parte do valor devido pelo sujeito passivo em decorrência de transação tributária.

Ao discipliná-la como forma de extinção dos créditos tributários, o art. 34⁶⁰ deixa evidente que a dação em pagamento só se aperfeiçoará com a aceitação expressa da Administração Pública, a qual deve ser precedida de análise, inclusive jurídica, sobre o interesse e a viabilidade da transmissão do bem (art. 36, I⁶¹), além de avaliação administrativa pelo órgão competente, com o intuito de apurar o seu valor de mercado (art. 36, II c/c art. 39 c/c art. 35, parágrafo único⁶²).

Aqui, a legislação municipal também aparenta se conformar com o princípio licitatório, pois enxerga a necessidade da autoridade fazendária declarar o interesse público sobre bem, o que deve ser entendido como a afirmação de que o imóvel é o único que atende às finalidades precípuas da administração dadas suas condições de instalação e localização.

Outrossim, se adequada ao art. 24, inciso X, *in fine* da Lei nº 8.666/93 ao determinar a avaliação técnica do bem imóvel segundo as regras mercadológicas, eis que é imprescindível para a contratação direta a compatibilidade do preço com o valor venal.

Por fim, quanto ao Município de Niterói, o art. 248 da Lei Municipal nº 2.597/08⁶³ permitiu que o crédito tributário, inscrito ou não em Dívida Ativa, pudesse ser solvido por dação

⁶⁰ Art. 34. A utilização da dação em pagamento em bens imóveis a que se refere o art. 1º, § 2º, II, desta Lei somente se aperfeiçoará após a aceitação expressa da Fazenda Municipal e a transmissão da titularidade.

⁶¹ Art. 36. O procedimento destinado à formalização da dação em pagamento em bens imóveis compreenderá as seguintes etapas, sucessivamente: I – análise, a cargo do órgão responsável pela gestão patrimonial, sobre o interesse e a viabilidade, inclusive jurídica, da aceitação do imóvel pelo Município;

⁶² Art. 36. O procedimento destinado à formalização da dação em pagamento em bens imóveis compreenderá as seguintes etapas, sucessivamente: II – avaliação administrativa do imóvel, exclusivamente nos casos em que presentes o interesse e a viabilidade referidos no inciso I;

Art. 39. A avaliação administrativa do imóvel ficará a cargo de Fiscal de Rendas designado pela CGTT, dentre os lotados no órgão fazendário especializado em análises técnicas na matéria.

Art. 35, Parágrafo único. Para fins da utilização da dação do imóvel em pagamento, o valor das dívidas apontadas junto ao Município será abatido do valor de mercado atribuído ao imóvel.

⁶³ Art. 248. O crédito tributário, inscrito ou não em Dívida Ativa, desde que apurado com todos os acréscimos previstos em Lei, poderá ser solvido, quando do interesse da Administração Municipal, por dação em pagamento, mediante o fornecimento de bens imóveis. Parágrafo único. Para efetivação da dação em pagamento observar-se-á: I - que o débito correspondente não tenha sido objeto de parcelamento ou de benefício de dilação de prazo para pagamento; II - que os bens fornecidos sejam de estrita necessidade para a Administração Municipal; III - que os

em pagamento, mediante o fornecimento de bens imóveis, desde que no interesse da Administração.

A norma em questão traz diversos requisitos para o deferimento desta forma de extinção do crédito tributário: (i) inexistência de parcelamento ou moratória do crédito (inciso I); (ii) interesse público relevante sobre o bem (inciso II); (iii) avaliação prévia e aquisição pelo critério do menor preço (inciso III); (iv) impossibilidade adimplemento do crédito por meio de pecúnia (inciso IV); (v) autorização expressa do Secretário Municipal de Fazenda, após parecer da autoridade administrativa e da Procuradoria Geral do Município (inciso V).

Impende destacar, entre eles, o conteúdo dos incisos II, III e V, que tratam, respectivamente, da declaração de estrita necessidade do bem, da elaboração do laudo de avaliação prévia para apuração do valor de mercado e da justificação por parte da autoridade competente em processo administrativo regular.

Conforme se observa, a dação em pagamento no âmbito do Município de Niterói se compatibiliza com o princípio licitatório estatuído no art. 37, inciso XXI da Constituição de 1988. Destarte, a declaração de que os bens fornecidos sejam de estrita necessidade para a Administração Municipal (inciso II) deve ser interpretada à luz dos pressupostos estabelecidos pelo art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93 para a contratação direta. Em outras palavras, é ônus do Poder Público evidenciar a singularidade do imóvel ofertado, de modo a afastar a competição entre os particulares.

No mesmo viés, o inciso III impõe à Administração uma avaliação prévia, com a emissão de laudo técnico, cujo teor determinará o valor de venda do imóvel em condições normais de mercado, conforme as leis de oferta e demanda. É o segundo requisito estabelecido pelo art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93.

Pelo exposto, todas as três legislações analisadas, que instituíram a dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário, se afiguram constitucionais, ou seja, em consonância com o princípio licitatório disposto no art. 37, inciso XXI da Constituição de 1988 e concretizado pela Lei nº 8.666/93.

bens sejam avaliados e adquiridos com observância dos critérios de menor preço e outros previstos na Legislação de licitações; IV - a demonstração, pelo sujeito passivo, de que o pagamento em moeda corrente não pode ser efetuado sem risco para a sua manutenção regular ou das atividades da sua empresa; V - autorização expressa em processo regular, do Secretário Municipal de Fazenda, com base em parecer da autoridade administrativa e do órgão jurídico da Prefeitura.

Porém, em que pese a conformidade das normas supracitadas com o texto constitucional, a extinção do crédito tributário através da dação em pagamento em bens imóveis ainda não se tornou uma realidade, permanecendo como mera possibilidade teórica.

No âmbito da União, os requerimentos têm encontrado óbice na exigência estatuída pelo art. 5º, inciso III, alínea “f” da Portaria PGFN nº 32/2008, que determina a apresentação de declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel oferecido, com o fito de observar a destinação específica dos créditos extintos pela *datio in solutum* (art. 4º, §3º da Lei nº 13.259/16). Com efeito, o 4º-A, §6º da Lei nº 13.259/16, introduzido pela Lei nº 14.011/20, determina que a forma de comprovação da disponibilidade orçamentária e financeira para a aceitação da dação em pagamento será regulamentada por ato do Ministro de Estado da Economia, o que ainda não ocorreu.

De igual modo, o instituto não encontra ressonância no Município do Rio de Janeiro, pois a Lei Municipal nº 5.966/15, que se apresenta como norma de eficácia limitada⁶⁴, continua sem regulamentação, o que impede a produção de efeitos e, conseqüentemente, a aceitação da dação em pagamento pelo ente público.

Por fim, com relação ao Município de Niterói, ainda não se verificou um caso prático de dação em pagamento, pois os pedidos formulados pelos contribuintes foram obstados pela inexistência de interesse público relevante sobre o bem, assim como pela ausência de comprovação da impossibilidade adimplemento do crédito por meio de pecúnia.

7. Conclusão

O presente artigo teve como proposta debater os requisitos mínimos para a constitucionalidade da lei local que venha a instituir a dação em pagamento em bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário, na esteira do que determina o art. 156, inciso XI do CTN.

O ponto de partida, naturalmente, foi a conceituação da dação em pagamento sob a ótica do direito privado. No âmbito do Código Civil, a dação em pagamento é tratada como a entrega de prestação diversa da devida, mediante acordo com o credor, no intuito de solver a obrigação.

⁶⁴ Art. 49. Esta Lei entra em vigor trinta dias após a data de sua regulamentação.

Segue o entendimento de que, uma vez determinado um preço da coisa dada em pagamento, a relação entre as partes rege-se pelas normas concernentes ao contrato de compra e venda, conforme determina o art. 357 do Código Civil. Isso significa que aquele que recebe a coisa em substituição à prestação original atua como comprador, enquanto que aquele que entrega o bem exerce o papel de vendedor.

Ao se deslocar a discussão para o regime público, tendo a Administração Pública como um dos sujeitos da relação jurídica, é decorrência inexorável a aplicação do princípio licitatório previsto no art. 37, inciso XXI da Constituição de 1988, posto que a compra e venda de bens (móveis ou imóveis) pelo Poder Público, ressalvados os casos especificados na legislação, deve ser precedida de licitação pública que assegure a igualdade de condições entre os participantes.

Considerando que a dação em pagamento, uma vez dado preço a coisa, se equipara ao contrato de compra e venda, chegou-se à conclusão de que a dação em pagamento para fins tributários também deve ser precedida de licitação, salvo se o intérprete estiver diante de uma hipótese de contratação direta (dispensa ou inexigibilidade), nos termos da Lei nº 8.666/93, que exerce o papel de norma geral em matéria de contratação pública.

Com efeito, a análise da extensão das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal sobre o tema – ADI 1971/DF e ADI 2405/RS – demonstra que a Corte endossa o entendimento de que a dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário se submete ao princípio licitatório. Se na ADI 1917/DF o ponto foi utilizado explicitamente como razão de decidir, na ADI 2405/RS ele pode ser extraído do confronto entre o teor dos votos dos Ministros e a legislação estadual objeto do controle concentrado de constitucionalidade.

Assim, estabelecidas tais premissas, a constitucionalidade da lei local que vier a dispor sobre o tema dependerá da sua conformação ao princípio licitatório estatuído pelo art. 37, inciso XXI da Constituição da República e disciplinado pela Lei nº 8.666/93. Em outras palavras, necessitará se remeter a uma das hipóteses admitidas para a contratação direta pela Administração. Como se trata da dação em pagamento em bens imóveis, será preciso reproduzir os requisitos indicados pelo art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93, que dispõe acerca da dispensa de licitação na aquisição de bens imóveis.

O exame detalhado do art. 24, inciso X da Lei nº 8.666/93 esclarece que a dispensa de licitação é autorizada em favor da Administração Pública quando a compra do imóvel for destinada ao atendimento das finalidades precípua da Administração, cujas necessidades de

instalação e localização condicionem a sua escolha, desde que o preço seja compatível com o valor de mercado, segundo avaliação prévia.

Desse modo, para que se assegure a constitucionalidade da lei local que vier a dar eficácia plena ao art. 156, inciso XI do CTN, o seu texto deverá obrigatoriamente prever: (i) a declaração de interesse público sobre do bem imóvel objeto da dação em pagamento, de modo a comprovar que ele é necessário e o único adequado aos anseios administrativos; (ii) a realização de uma avaliação prévia, com o intuito de obter o preço de mercado do imóvel.

Por fim, realizou-se uma análise mais detalhada do teor das leis da União e dos Municípios do Rio de Janeiro e Niterói, que instituíram a dação em pagamento em bens imóveis como hipótese de extinção dos seus respectivos créditos tributários, tendo por base os critérios estabelecidos no presente trabalho. A conclusão foi de que todas estão em consonância com princípio licitatório, sendo, portanto, constitucionais.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de direito constitucional* [livro eletrônico]. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de direito administrativo*. 24. ed. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2011.

CASTRO, Cássio Benvenuti de. Triste fim da obrigação tributária pelo adimplemento. *Revista do Ministério Público do RS*, Porto Alegre, n. 71, jan. 2012/abr. 2012, p. 149-184.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: obrigações* [livro eletrônico]. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FEITAL, Thiago Álvares. A dação em pagamento de objetos de arte no Direito Tributário brasileiro e francês – Um estudo comparado da *Loi n° 68-1251 du 31 décembre 1968 tendant à favoriser la conservation du patrimoine artistique national*. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, ano 01, n. 02, p. 245-268, jul./dez. 2017.

FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*. v. II. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

GASPARINI, Diogenes. *Direito administrativo* [livro eletrônico]. 17. ed. atualizada por Fabrício Motta. São Paulo: Saraiva, 2012.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel; CINTRA, Antônio Carlos de Araújo. *Teoria geral do processo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Comentários à lei de licitações e contratos administrativos*. 15. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

LOPES, Mauro Luís Rocha. *Direito tributário*. 3. ed. Niterói: Impetus, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2013.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. *Licitações e contratos administrativos* [livro eletrônico]. 4. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PEREIRA, Caio Mario da Silva. *Instituições de direito civil*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil*. v. II. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. 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. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 13-33, 2018.

TARTUCE, Flávio. *Direito civil: direito das obrigações e responsabilidade civil* [livro eletrônico]. v. 2. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Transação tributária com dação em pagamento. *RFPTD*, v. 2, n. 2, 2014.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. *Código civil interpretado conforme a Constituição da República*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. v. 2. 7. ed. Porto, Portugal: Almedina, 1997.

Recebido em: 26/06/2020

1º Parecer em: 09/07/2020

2º Parecer em: 24/07/2020