



Università
Ca' Foscari
Venezia



UNIVERSITÀ
DI SIENA
1240

Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza.

Mesa: Constructivismo Lógico-Semântico (22/04/2016)

Autoras: Betina Treiger Grupenmacher

Advogada. Professora de Direito Tributário da UFPR. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela UFPR. Visiting Scholar pela Universidade de Miami.

Denise Lucena Cavalcante

Pós-doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora pela PUC/SP. Professora de Direito Tributário e Financeiro da graduação e pós-graduação – UFC e FA7. Procuradora da Fazenda Nacional.

Título: INTERPRETAÇÃO DA DEFINIÇÃO DE TRIBUTO NO TEMPO

“[...] se tudo está superado, então nada está superado e o espírito humano permanece pronto para locomover-se livremente, nos horizontes da consciência.”

(Paulo de Barros Carvalho).

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Divergências no campo do Direito Tributário costumam ocorrer em virtude das diferentes interpretações dos institutos jurídicos. Muitas vezes a comunicação entre os interlocutores fica ruidosa pela presença de “pré-conceitos” (concepção antecipada de algo).

Para minimizar a influência desses preconceitos, a compreensão das definições do Direito Tributário tomará por pressuposto o fenômeno comunicacional, com suporte na linguagem competente. Com a aplicação do método do constructivismo lógico-semântico buscar-se-á demonstrar as possibilidades de uma interpretação sistemática para a compreensão contemporânea de definições construídas em outros tempos. O objeto da análise sobre os reflexos do tempo na interpretação será a definição de tributo.

Preambularmente cumpre distinguir conceito de definição. Definir é mais do que conceituar. Conceituar é a ação de compreender uma palavra, concepção ou ideia; definir é aqui compreendido como a operação linguística que busca a determinação precisa de um conceito.¹

No Brasil o conceito de tributo é constitucional² e a sua definição é dada pela lei (art. 3º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional [CTN]).

A definição contida no referido dispositivo legal atendia às necessidades e solucionava as divergências da época em que foi editado o CTN, principalmente em relação à discussão sobre a possibilidade de o tributo ser pago “in natura” e “in labore”. Naquela oportunidade, os autores utilizavam como exemplo a diferenciação entre tributo, serviço militar e voto, todos compulsórios, mas os últimos despidos de natureza pecuniária. Com a superveniência do art. 3º do CTN, várias dúvidas foram dirimidas, restringindo-se o alcance da obrigação tributária às prestações de natureza pecuniária compulsória. À primeira vista, pareceu então que nada mais haveria que ser dito.

Ocorre que o tempo passa. E passa rápido, tão rápido que por mais que o Direito se empenhe não consegue acompanhá-lo. O tempo real fica muito longe do jurídico. E, de repente, está-se numa era em que a discussão do pagamento do tributo em bens retorna, agora com novas dimensões e funções.

O texto normativo como enunciado linguístico é tomado aqui como ponto de partida para a análise da definição de tributo no contexto contemporâneo. A interpretação adequada ao tempo e às demais normas do sistema jurídico permite a abertura para novas discussões, tais como: será ainda suficiente o texto que trata da definição de tributo? Como compatibilizar a regra da dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário com o disposto no art. 3º do CTN? Então tributo não é mais exclusivamente prestação

¹ “**Definição** – enunciação dos atributos e qualidades própria a um ser, a uma coisa; palavras com que se define.” (KOOGAN; HOUAISS. Enciclopédia e Dicionário ilustrado. Rio de Janeiro: Delta, 1996, p. 253).

² As lições de Geraldo Ataliba são esclarecedoras sobre tal questão: “Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O artigo 3º do C.T.N. é mero *precepto didactico*, como o qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para a demarcação das competências legislativas e balizador do ‘regime tributário’, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado ‘poder tributário’, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa ‘definição’ legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes. Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser ‘redefinidos’ por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida. É com tais cautelas que comentamos essa ‘definição’ legal.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 32-33.

pecuniária? A dação em pagamento é um avanço ou retrocesso no Direito Tributário Brasileiro?

Intenciona-se refletir sobre os novos tempos e disposições legais existentes sem se pretender cair num discurso vazio ou mesmo insistir em irreais superações, pois já se aprendeu com o professor Paulo de Barros Carvalho que o movimento do pensamento deve ser sereno, tolerante e produtivo, evitando insistir em argumentos que induzem à ideia vaga de “superações que deixam para trás ideias importantes, sob a alegação de que se tempo histórico já teria passado e, portanto, considerar aquele conjunto de reflexões ou o sistema que lhes organiza a existência representaria o retrocesso”.³

O objetivo deste estudo, portanto, é investigar as possibilidades de novas formas de pagamento de tributos, partindo da compreensão da sua definição nos tempos atuais e sob a perspectiva do constructivismo lógico-semântico.

2 O TEMPO NO DIREITO

O texto escrito é gravado no sistema e fala por si próprio, com a função de traçar as diretrizes naquele momento em que foi produzido. A essa contextualização do Direito não pode ser considerada em uma visão estática, ao contrário, ela permite a adequação a um sem número de possibilidades evolutivas.

É a interpretação do texto que viabilizará a adequação da lei no tempo. O texto interpretado no contexto é que faz surgir o direito. Daí a conclusão elucidativa de Raffaele de Giorgi⁴: “o texto exprime o direito, mas não é o direito”.

Os métodos hermenêuticos empregados pela teoria comunicacional do Direito e pelo constructivismo lógico-semântico induzem ao papel proativo do operador do Direito no sentido de que não é função do intérprete apenas aplicar o que está disposto no texto normativo, mas construir o seu sentido a partir de sua interpretação analítica, buscando os valores nele contidos mediante a realização de operações lógicas.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: _____ (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 3.

⁴ “O direito falado é utilizado na situação imediata, no caso específico. Na palavra, início e fim coincidem. A palavra é dita e se consome, porque não tem duração. Ela é ligada ao evento. O texto é fixado, pois disponível para usos futuros. Como caso individual, como evento, a palavra falada não pode ser retirada. O texto, ao contrário, pode ser transformado, revisto e reformulado. O texto exprime o direito, mas não é o direito. Com o texto, se pratica e se reconhece a diferença entre sentido e texto. Desta diferença surgem outras diferenças: a diferença entre texto e contexto, texto e interpretação, sentido e contexto, a intenção do sentido e o sentido expresso, o sentido do presente da produção do texto e o sentido dos diferentes presentes da interpretação do texto.” (DE GIORGI, Raffaele. **Direito, tempo e memória**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 177).

Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza.

Como destaca Gregório Robles, sendo o Direito um objeto cultural é insusceptível de atividade do intérprete meramente descritiva. A análise dos textos legislativos implicará sempre uma construção de sentido.⁵ A operação interna, aquela de compreensão e interpretação do suporte físico que se produz na mente do intérprete, levará à construção da norma jurídica, como defendeu Lourival Vilanova.⁶

É esse poder de criar o direito pela interpretação que possibilita que os textos sejam sempre adaptados à realidade. No âmbito constitucional chama-se tal fenômeno de “mutação constitucional”, que corresponde à alteração lenta e gradual do sentido da norma sem alteração do texto.⁷ Se assim não fosse, os indivíduos estariam sempre presos ao passado e regidos por leis inadaptadas ao presente. É a construção do direito pela interpretação que lhes permite fugir do paradoxo normativo, no qual a lei já nasceria morta. É a técnica jurídica que oferece os instrumentos para garantir a segurança diante dessa constante mutabilidade do estado das coisas.⁸ Ou, como afirma Gabriel Ivo, “a posituação dos instrumentos normativos insere o Direito no tempo e torna-o mutável conforme a história”.⁹

2.1 O tributo no tempo

⁵ ROBLES, Gregorio. **Teoría del derecho**: fundamentos da teoría comunicacional del derecho. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p.129.

⁶ VILANOVA, Lourival. Norma jurídica: proposição jurídica (significação semiótica). **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 61, 1982, p. 16.

⁷ As Constituições podem, é certo, ser alteradas formal ou informalmente. Ao processo informal de alteração do texto constitucional designa-se mutação. As mutações constitucionais são processos de mudança tendentes a compatibilizar e adaptar as normas constitucionais com o momento histórico e a realidade em que estejam sendo aplicadas. Segundo Anna Cândida Ferraz, “as mutações constitucionais alteram o significado da Constituição sem contrariá-la, diferenciando-se assim, das mutações inconstitucionais” (FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986, p. 10).

⁸ Com propriedade afirma Tercio Sampaio: “Em tese, nos quadros do direito positivado, se tudo morre, nada valeria. A existência humana torna-se, assim, um enfrentamento do tempo cronológico. Nesse inelutável destino do tempo físico introduz-se a cultura (ética, religião) e, em especial, o *direito positivado* como uma capacidade de retomada reflexiva do passado e antecipação reflexiva do futuro. Trata-se de um tempo existencial, que o direito, mediante posituação normativa, manipula e controla na forma de uma capacidade tecnológica de reinterpretar o passado (sem anulá-lo ou apagá-lo) – por exemplo, pela responsabilização normativa por aquilo que aconteceu – e de orientar o futuro (sem impedir que ele ocorra) – por exemplo, usando-o como finalidade reguladora da ação: planejamento normativo. [...] Forçado, assim, pela posituação do direito, o saber jurídico inventa uma instrumentalidade própria: o princípio jurídico como um mecanismo de imutabilidade para lidar com a mutabilidade.” (FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 12-13).

⁹ “O Direito por meio da posituação torna-se histórico. Cai dentro de um tempo. É por isso que os conteúdos normativos são positivados, em certo momento do tempo histórico, por meio de instrumentos normativos. Assim, a posituação dos instrumentos normativos insere o Direito no tempo e torna-o mutável conforme a história. A produção do Direito (a enunciação), que o insere no tempo histórico, deixa as suas marcas (a enunciação enunciada). São os dêiticos.” (IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014, p. 73).

Historicamente, no Brasil e no mundo, os tributos não foram sempre pagos em moeda.

Na Antiguidade, antes do aparecimento da Cidade-estado, não havia a concepção de propriedade privada, o que tornava desnecessária e incompreensível a tributação. Naquela época os bens eram coletivos. A tributação está ligada à origem do Estado. Nas sociedades antigas o tributo mais conhecido era o dízimo, cuja origem hebreia referia-o no velho testamento e o destinava ao divino. Em tal período ofertava-se um décimo do produto da terra ao culto da divindade. Os dízimos estiveram presentes em quase todas as sociedades do mundo antigo.

Na época do Império Romano os tributos eram pagos pelos povos derrotados militarmente e a cobrança recaía sobre a importação de produtos agrícolas, o que ocorria, sobretudo, em relação aos povoados próximos ao Mediterrâneo.¹⁰

No Brasil, no período pré-colonial, a tributação era insignificante em razão do fraquíssimo desempenho de atividades econômicas e da inexistência de manifestações de riqueza concretas. No entanto eram cobrados tributos “in labore” e “in natura” pela exploração do pau-brasil.¹¹

Já no período colonial, haja vista a incipiente circulação de moedas metálicas, os tributos eram pagos aos portugueses em espécie, com parte da produção agrícola, inclusive com a construção de fortificações, sobretudo em decorrência dos contratos de concessão.

O processo de colonização impôs aos portugueses a constituição de uma estrutura estatal e administrativa, o que lhes demandou a realização de investimentos onerosos, levando, conseqüentemente, à necessidade de cobrança de tributos.

Com a introdução do pagamento de tributos em moeda a situação dos colonos ficou ainda pior, porque a estratégia portuguesa era a desvalorização constante dos metais, o que impunha a entrega à Coroa de maior quantidade de ouro e prata para quitar os tributos.

Só a partir do século XIX o uso da moeda metálica passou a ser mais frequente, embora com mais regularidade nos estados litorâneos. No interior do País o escambo continuava sendo intensamente praticado.

¹⁰Sobre o tema ver AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **Sefaz: Tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006 e AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labreda de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinfresp, 2000.

¹¹“Com o início da lucrativa extração do pau-brasil (para a fabricação de corantes para tecidos), entre 1526 e 1532, começou a ser cobrado o primeiro tributo no Brasil, o quinto do pau-brasil.” (BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 35).

Tais incursões de natureza histórica se mostram relevantes para a presente investigação, na medida em que demonstram com clareza hialina a importância do contexto na construção do Direito e na sua evolução, ao mesmo tempo que possibilitam a reflexão sobre a admissão do pagamento de tributos em espécie, tal como ocorreu nos períodos pré-colonial e colonial, guardadas, evidentemente, as devidas proporções e circunstâncias inerentes ao contexto da atualidade e, conseqüentemente, de cada um dos momentos históricos em si considerados.

3 DEPOIS DE 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A reflexão que ora se propõe pareceria trivial se se limitasse ao texto legal, que definiu tributo no art. 3º do Código Tributário Nacional. Mas o que se pretende aqui é ir além da literalidade do texto que completa 50 anos neste ano de 2016 e que hoje deve ser interpretado em consonância com as exigências contemporâneas.

Se o foco da atenção se restringisse ao mero enunciado prescritivo, de fato, esta análise seria desnecessária e a resposta à indagação sobre “o que é tributo?” seria brevíssima, tão somente repetindo o disposto no art. 3º do CTN.

Mas, ao não se repetir acriticamente o enunciado legal, pode-se produzir reflexões relevantes e adequar a realidade do tributo de forma que se torne mais compatível com o atual contexto socioeconômico.

Partindo-se do pressuposto de que as *definições são construídas pela linguagem*, pode-se inferir que ela deve ser eficaz na comunicação. Assim deve-se pensar na definição de tributo que se adeque ao contexto contemporâneo. Na linguagem de Dardo Scavino, partindo de premissas filosóficas, é preciso pensar ao elaborar definições, formular problemas ou construir sistemas. Refletir a partir do *pensar sem certezas*, nos moldes da filosofia atual.¹²

Assim pensar-se-á na definição de tributo a partir dos pressupostos epistemológicos do constructivismo lógico-semântico, utilizando-se a lógica e a linguagem para conhecimento do objeto.

Como pontua Herbert Hart, a definição é primariamente uma questão de traçado de linhas ou de distinção entre uma espécie de coisa e outra, as quais a linguagem delimita por palavras distintas.¹³

¹²SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual: pensar sem certezas**. São Paulo: Noeses, 2014, p. 189.

¹³HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 18.

Definidas essas premissas parte-se então para o ponto central desta reflexão, que gira em torno da possibilidade de reconhecimento da dação em pagamento como forma de extinção do tributo e de seu enquadramento como forma de pagamento do tributo “in natura”. É claro que não se pode aqui confundir a norma de extinção do crédito tributário com a norma que institui o tributo¹⁴, embora não se possa negar sua íntima relação já que, ainda que o faça implicitamente, a definição de tributo compreende em sua essência a sua causa “de fato” de extinção, qual seja, o pagamento.

O Código Tributário Nacional assim dispõe:

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.

Há também a definição de tributo previsto na Lei nº 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, nos seguintes termos:

Art. 9º Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Reflete-se se essas definições de tributo, tal como transcritas, limitam a compreensão do pagamento do tributo exclusivamente em prestação pecuniária, ressaltando-se que o desenvolvimento econômico contemporâneo aponta para outras formas de quitação do crédito tributário.

Numa leitura rápida, alguns entendem que a perspectiva da satisfação da prestação tributária também em forma de bens seria um retrocesso, uma vez que a possibilidade de ressuscitar a tese referente a possibilidade de pagamento do tributo “in natura” levaria a uma discussão travada antes da elaboração do CTN, além do que já teria sido extinta tal concepção. Mas, ao se permitir pensar livremente, por que não admitir que uma nova forma de pagar os tributos seja possível, principalmente neste momento de crise econômica, que exige novas propostas e soluções para a movimentação da economia?

¹⁴“Mas as normas de extinção do tributo não se confundem com as normas de sua instituição, tanto abstratas quanto concretas. Há diferença entre a norma que ordena o pagamento e autoriza a cobrança, de outra norma que é a própria cessação, o cumprimento, vertido em linguagem competente.” (FAVACHO, Fernando Gomes. **Conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 115).

Primeiro, tem-se que apontar a imprecisão do legislador¹⁵, que insistiu no caráter pecuniário do tributo e, logo em seguida, se contradisse quando incluiu a expressão: “...ou cujo valor nela se possa exprimir”. Essa linguagem ambígua gerou uma série de interpretações logo após a elaboração do CTN e, agora, talvez possa ser útil para se pensar em uma forma opcional de tributar, juntamente com a arrecadação tributária de natureza pecuniária. Evidente que não se pretende substituir o pagamento dos tributos em dinheiro de forma ampla, o que certamente geraria desequilíbrio nas finanças públicas. O que se propõe é uma interpretação do art. 3º do CTN em consonância com os dados da realidade, a construção de uma definição de tributo que alcance não apenas prestações pecuniárias, o que levaria à admissão da possibilidade do pagamento do tributo devido pelo sujeito passivo, ou mesmo da dedução de parte dele, com prestações “in natura”.

Alfredo Augusto Becker é um dos poucos autores brasileiros que reconheceu a possibilidade da existência dos tributos “in natura” e “in labore”, sendo, inclusive, criticado em virtude desse posicionamento. Merece destaque o trecho do capítulo VI da sua obra “Teoria Geral do Direito”¹⁶:

[...]. Por isso não será estranhável, nem teratológico, que modernamente haja uma expansão, em variedade e importância, dos tributos *in natura* e *in labore*. Esta expansão não será alternativa com os tributos pecuniários, porém integrativa. Os tributos pecuniários continuarão sempre a ter importância muito maior que os tributos *in natura* e *in labore*; entretanto, o que se observa é que estes últimos sairão do estado embrionário e perderão a aparência de confisco ou de entidade jurídica rara e enigmática ou de instrumental jurídico tributário que deveria ser arquivado em museus.

Becker citou a doutrina estrangeira que concordava com sua afirmação. Da leitura dos textos indicados por ele destaca-se a posição de Giuliani Fonrouge¹⁷, segundo o qual “o

¹⁵Paulo de Barros Carvalho corrobora tal entendimento: “A linguagem natural de que falamos fica bem evidenciada nessa estipulação, prescindível e redundante, em que o político, despreocupado com o rigor, comete dois erros grosseiros: primeiro, ao repetir o caráter pecuniário da prestação. [...]. Segundo, ao agregar a cláusula ‘ou cujo valor nela se possa exprimir’, pois com isso ampliou exageradamente o âmbito das prestações pecuniárias. Note-se que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal. Com base nessa premissa, alguns entenderam que o serviço militar, o trabalho nas mesas eleitorais e aquele desempenhado pelos jurados realizariam o definição de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 25). Também nesse sentido critica Hugo de Brito Machado: “Qualificada a prestação como pecuniária, não se fazia necessária a expressão *em moeda*.” (MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de tributo no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 26).

¹⁶BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 661.

¹⁷“Dizemos que as prestações são comumente em dinheiro, por ser isto característica de nossa economia monetária; porém, não é forçoso que assim ocorra. Sem nos referirmos a tempos pretéritos, na época atual existem tributos fixados diretamente em espécie, ou pagáveis em espécie; assim ocorreu, até há pouco, com gravames que afetavam a agricultura, na Rússia, onde foi obrigatória a entrega, em espécie – ao estado ou às cooperativas – de uma parte das colheitas e da produção agrária, a preços inferiores ao custo; no México, o art. 2º, do código fiscal da Federação refere-se ao imposto como ‘prestação em dinheiro, ou em espécie’, e a lei de Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Veneza.

caráter pecuniário não faz parte da essência do tributo”, informando-se que Neumark e Micheli também adotaram esse posicionamento. Ressalta-se que os exemplos mencionados pelos autores são antigos e de legislação já revogada, mas, importa citá-los para demonstrar as incontáveis possibilidades da imposição tributária e sua interpretação no decorrer do tempo.

4 DA DAÇÃO EM PAGAMENTO EM IMÓVEIS NO DIREITO BRASILEIRO

O fato que induz à reflexão é o retorno da possibilidade de extinção do crédito tributário pela dação em pagamento com bens imóveis, conforme estipulado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que incluiu o inciso XI no art. 156 do CTN¹⁸. Essa possibilidade não é novidade no Direito brasileiro, tendo sido também prevista pelo Decreto-Lei nº 1.766, de 28 de janeiro de 1980, que permitia a dação de imóveis em pagamento de débitos relativos ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, à Taxa de Serviços Cadastrais e à Contribuição Sindical Rural.

A aplicação do inciso XI do art. 156 do CTN ficou 15 anos aguardando a regulamentação legal. Recentemente, com a promulgação da Lei nº 13.256, de 16 de março de 2016¹⁹, houve uma regulamentação bastante restrita desse dispositivo.

O tema gera ainda muitas incertezas sobre a sua aplicabilidade. Em menos de 15 dias foi editada a Medida Provisória nº 719, de 29 de março de 2016, que alterou o art. 4º da Lei nº 13.256/2016, que já restringiu a aplicação da lei somente aos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, assim dispondo:

Art. 4º A Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 4º O crédito tributário inscrito em dívida ativa da União poderá ser extinto, nos termos do inciso XI do **caput** do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de

impostos sobre minérios dispõe que parte dos impostos sobre a produção de ouro, prata e cobre será satisfeita em espécie; na Argentina, também existiram diversos tributos em espécie, com intuito de disciplina econômica (grãos, erva mate, vinho); e na Grã-Bretanha, o imposto sucessório pode ser pago com terras, móveis e objetos de valor artístico.” (FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceitos de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Lael, 1973, p. 21).

¹⁸“Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]; XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.” (CTN).

¹⁹Assim era o texto original da Lei nº 13.256/2016: “Art. 4º A extinção do crédito tributário pela dação em pagamento em imóveis, na forma do inciso XI do art. 156 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, atenderá às seguintes condições: I - será precedida de avaliação judicial do bem ou bens ofertados, segundo critérios de mercado; II - deverá abranger a totalidade do débito ou débitos que se pretende liquidar com atualização, juros, multa e encargos, sem desconto de qualquer natureza, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença entre os valores da dívida e o valor do bem ou bens ofertados em dação.”

1966 - Código Tributário Nacional, mediante dação em pagamento de bens imóveis, a critério do credor, na forma desta Lei, desde que atendidas as seguintes condições:

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

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

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

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

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

Com a redação da Medida Provisória nº 719/2016 resta comprovado que novos ajustes ainda surgirão, inclusive dependendo de normatização do Ministério da Fazenda.

A possibilidade de extinção do crédito tributário com a dação de bens imóveis comprova o que se expôs em linhas anteriores no sentido da busca de alternativas para a redução da litigiosidade tributária e do alto índice de inadimplência.

Recorda-se, ainda, que antes da edição da Lei Complementar nº 104/2001, em algumas oportunidades, mediante provocação do Poder Judiciário, alguns sujeitos passivos obtinham a tutela jurisdicional autorizadora da utilização de bens móveis com vistas à extinção da obrigação tributária, o que se mostrava possível a partir da interpretação do disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional.

Depois da inclusão promovida pela Lei nº 104/2001 e diante da literalidade do dispositivo em questão, a dação em pagamento com bens móveis ficou comprometida.

Tal circunstância foi responsável por uma nova reflexão empreendida pelos operadores jurídicos sobre ser ou não exaustivo o rol do art. 156 do Código Tributário Nacional e, ainda, sobre a possibilidade de as pessoas políticas de direito público terem ou não a prerrogativa de alargar o referido rol por meio de sua legislação ordinária.

Provocado a se manifestar sobre tal situação, em um primeiro momento, quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2405-1, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a possibilidade de que as legislações ordinárias Federal, Estadual ou Municipal viessem a estabelecer outras formas extintivas da relação jurídico-tributária

além daquelas arroladas no art. 156 do Código Tributário Nacional.²⁰ Posteriormente, quando do julgamento da ADI nº 1917/DF, o pretório excelso modificou tal entendimento para declarar a taxatividade do elenco das formas extintivas da obrigação tributária, tal qual disposto no art. 156 do Código Tributário Nacional e, conseqüentemente, a inconstitucionalidade de legislação instituidora de outras hipóteses além daquelas arroladas na Lei Complementar, o que decidiu adotando como fundamento a previsão do art. 146 da Constituição Federal,²¹ que reserva à Lei Complementar a função de disciplinar as hipóteses de extinção da obrigação tributária.²²

Embora prevista em Lei Complementar como causa extintiva da relação jurídico-tributária, a dação em pagamento exclusivamente em bens imóveis deve ser vista apenas como um começo para a construção de novos posicionamentos a partir de nova interpretação do art. 3º do CTN que, em consonância com dados da realidade e com o contexto em que se está vivendo, alargue a definição de tributo para alcançar prestações “in natura” e não apenas em moeda. A restrição da dação em pagamento a bens imóveis não se justifica, sobretudo diante do atual cenário de crise econômica no País.

Intepretação que permita a ampliação da definição de tributo espelhada no art. 3º do CTN, como também do rol das causas extintivas do art. 156 do mesmo diploma legal – o que por amor à coerência é de todo necessário já que uma regra está ligada à outra – para admitir a inclusão do pagamento de tributos com outros bens que sejam úteis ao Estado na tarefa de redistribuição de riquezas e no cumprimento das suas funções institucionais como o financiamento das instituições democráticas e dos deveres sociais é de todo necessária,

²⁰“Ação direta de inconstitucionalidade: medida cautelar: Lei 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 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 de o Estado-membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários. Alteração do entendimento firmado na ADI/MC 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.”

²¹“Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

²²“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.” (STF - ADI: 1917 DF, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 18/12/1998, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 19-09-2003 PP-00015 EMENT VOL-02124-03 PP-00521).

sobretudo se considerado o contexto da atualidade, providência que atende tanto aos interesses dos sujeitos passivos como aos dos sujeitos ativos da obrigação tributária.

Tal compreensão se justifica quando se parte da análise dos elevados custos para a satisfação das funções primordiais do Estado estabelecidas no art. 6º da Constituição Federal²³, contemplando os direitos sociais a serem garantidos aos cidadãos. Observa-se que o rol do art. 6º vêm sendo ampliado – a última alteração nesse dispositivo ocorreu em 15 de setembro de 2015, instituída pela Emenda Constitucional nº 90, que introduziu o transporte como direito social. Sabe-se o quanto é oneroso ao Estado custear esses direitos, frequentemente fornecidos de forma deficiente e insuficiente, sempre com base na queixa estatal da falta de recursos. Mais uma vez indaga-se aqui: Por que não receber parte do pagamento dos tributos devidos “in natura” para auxiliar na efetivação desses direitos sociais, tais como educação, saúde, alimentação?

Enfim, o que se precisa é de novas perspectivas para o aprimoramento da relação tributária. Dessa forma, a inclusão de outras formas de pagamento do tributo, além da prestação pecuniária, talvez seja proveitosa para o Estado e a sociedade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo das formas extintivas da relação jurídico-tributária reclama a atenção dos operadores do Direito em face das circunstâncias de fato e de direito que têm resultado no retardamento da extinção do vínculo obrigacional. A “eternização” das relações jurídico-tributárias por certo não interessa a nenhuma das partes envolvidas, quais sejam: administração fazendária e sujeito passivo.

Os óbices que se apresentam ao acatamento de algumas das formas extintivas das obrigações tributárias não se justificam sob qualquer aspecto, um dos quais consiste na interpretação “convencional” da definição restritiva de tributo trazida pelo art. 3º do CTN.

A interpretação do texto referido de acordo com o contexto atual impõe construção de sentido destinada à compreensão de que na definição de tributo estão inseridas as prestações “in natura”, o que por certo abreviaria a extinção da relação jurídico-tributária, permitindo que, com agilidade e baixo custo, a um só tempo, recursos ingressassem nos

²³“Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

cofres públicos e o sujeito passivo se visse exonerado do dever de adimplemento da prestação tributária.

Historicamente, verifica-se, no âmbito das administrações fazendárias Federal, Estadual e Municipal, uma forte resistência a admitir a utilização de prestações “in natura” para extinção da relação.

Os conceitos sobre o que é justo, ético e moral são originalmente estabelecidos no Texto Constitucional, razão pela qual, em observância aos referidos padrões, não se mostram admissíveis os óbices impostos à admissão de outras formas de dação em pagamento que não com bens imóveis.

É preciso refletir com seriedade e serenidade sobre a demora que as administrações fazendárias, em seus três âmbitos, Federal, Estadual e Municipal, têm enfrentado na realização da receita tributária. O amplo “estoque de execuções fiscais” é um dos índices que comprovam o que aqui se pondera. Não se duvida de que a construção, por via interpretativa, de uma definição mais ampla de tributo do que aquela que hoje se faz em relação à regra do art. 3º do CTN é possível e necessária, mais do que isso premente para compatibilizá-la ao contexto em que está sendo aplicada.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labreda de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Sinfresp, 2000.

AMORIM, Márcio William França; WEYNE, Walda Maria Mota. **Sefaz: Tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2000.

BALTHAZAR, Ubaldo Cezar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o constructivismo lógico-semântico. In: _____ (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1, São Paulo: Noeses, 2014. p. 3-11.

_____. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DE GIORGI, Raffaele. **Direito, tempo e memória**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Conceito de tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. **Processos informais de mudança da Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 1986.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **O direito, entre o futuro e o passado**. São Paulo: Noeses, 2014.

FONROUGE, C. M. Giuliani. **Conceito de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Lael, 1973.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico**. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2014. p. 63-91.

MACHADO, Hugo de Brito. **O conceito de tributo no direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

ROBLES, Gregorio. **Teoría del derecho**: fundamentos da teoría comunicacional del derecho. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

SCAVINO, Dardo. **A filosofia atual**: pensar sem certezas. São Paulo: Noeses, 2014.

VILANOVA, Lourival. Norma jurídica: proposição jurídica (significação semiótica). **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 61, 1982.