

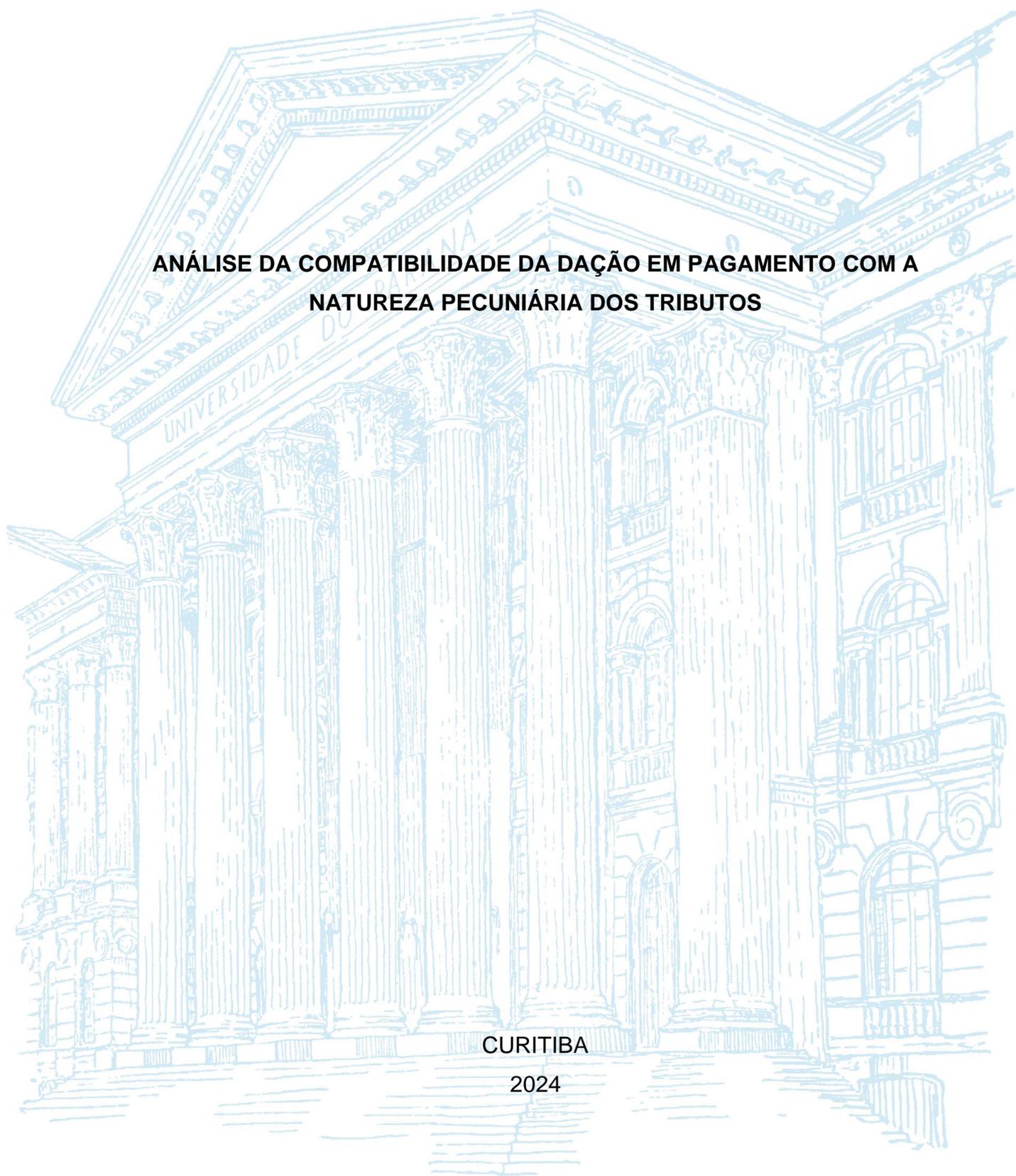
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

PAULO HENRIQUE SILVA DOMINGUES

**ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO COM A
NATUREZA PECUNIÁRIA DOS TRIBUTOS**

CURITIBA

2024



PAULO HENRIQUE SILVA DOMINGUES

**ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO COM A
NATUREZA PECUNIÁRIA DOS TRIBUTOS**

TCC apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA

2024

ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO COM A NATUREZA PECUNIÁRIA DOS TRIBUTOS

PAULO HENRIQUE SILVA DOMINGUES

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:



BETINA TREIGER GRUPENMACHER
Orientador

Coorientador

Documento assinado digitalmente



LAERCIO CRUZ ULIANA JUNIOR

Data: 02/12/2024 11:29:24-0300

Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

LAÉRCIO CRUZ ULIANA JÚNIOR

1º Membro

GISELE
BOLONHEZ
KUCEK

Assinado de forma
digital por GISELE
BOLONHEZ KUCEK
Dados: 2024.12.05
14:35:42 -03'00'

GISELE BOLONHEZ KUCEK

2º Membro

AGRADECIMENTOS

A Deus, cuja bondade e refúgio me acompanharam ao longo dos meus dias e me fortaleceram a perseverar e a esperar pelo milagre da vida, independentemente das circunstâncias.

Aos meus pais e demais familiares, pelo apoio incondicional, indispensável para que eu chegasse ao fim dessa jornada.

À Profa. Betina, pela pronta disposição em orientar o desenvolvimento deste trabalho.

A todos aqueles que contribuíram para o desempenho e paulatino progresso, seja com palavras, incentivos ou conselhos, tornando suave a realização deste trabalho.

RESUMO

Os tributos são obrigações compulsórias, em moeda, que não decorrem de atos ilícitos. Apesar de sua natureza pecuniária, muito se discute a possibilidade de pagamento do crédito tributário por meio da dação em pagamento, seja pela entrega de bens (*in natura*) ou pela prestação de serviços (*in labore*). A partir do construtivismo lógico-semântico, metodologia sistemática proposta por Paulo de Barros Carvalho, será demonstrado que, na regra-matriz de incidência tributária (RMIT), exige-se que o critério quantitativo do consequente seja expresso em dinheiro, a partir da combinação de seus dois elementos: base de cálculo e alíquota. Isso decorre devido à necessidade financeira do Estado em arrecadar recursos com alta liquidez para sustentar a atividade pública, além da necessidade de se segregar claramente a natureza jurídica das obrigações tributárias das não tributárias. Portanto, entende-se como inadmissível a instituição de tributos *in natura* e *in labore*. Entretanto, a dação em pagamento não pode ser incluída como parte do consequente da RMIT, mas sim como integrante da hipótese da norma jurídica extintiva, que determina os modos de extinção da obrigação tributária, que pode ou não ser em moeda. Por esse motivo, entende-se que a instituição da dação em pagamento é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro para extinguir a obrigação tributária, desde que atenda a dois requisitos de constitucionalidade – estar instituída em lei e observar os princípios de licitação e contratos administrativos – e um requisito de compatibilidade: ser prevista, preferencialmente, nas hipóteses em que o crédito tributário esteja inscrito em dívida ativa.

Palavras-chave: Tributo; Natureza pecuniária; RMIT; Dação em pagamento; Extinção da obrigação tributária.

ABSTRACT

Taxes are compulsory obligations, in money, that do not arise from illicit acts. Despite their pecuniary nature, there is much discussion about the possibility of paying tax credits through the acceptance of payment, whether by the delivery of goods (*in natura*) or the provision of services (*in labore*). Based on the logical-semantic constructivism, a systematic methodology proposed by Paulo de Barros Carvalho, it will be demonstrated that, in the tax matrix rule of incidence (TMRI), it is required that the quantitative criterion of the consequent be expressed in money, based on the combination of its two elements: tax base and rate. This arises from the financial need of the State to collect resources with high liquidity to sustain public activities, as well as the necessity to clearly segregate the legal nature of tax obligations from non-tax obligations. Therefore, the establishment of taxes *in natura* and *in labore* is considered inadmissible. However, the acceptance of payment cannot be included as part of the consequent of the TMRI, but rather as part of the hypothesis of the extinguishing legal norm, which determines the modes of extinction of the tax obligation, which may or may not be in money. For this reason, it is understood that the establishment of the acceptance of payment is compatible with the Brazilian legal system for extinguishing tax obligations, provided that it meets two constitutional requirements – being established by law and observing the principles of bidding and administrative contracts – and one compatibility requirement: being preferably foreseen in cases where the tax credit is enrolled in active debt.

Keywords: Tax; Pecuniary nature; Tax matrix rule of incidence; Acceptance of payment; Extinction of tax obligation.

LISTA DE SIGLAS

ADI	- Ação direta de inconstitucionalidade
CF	- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	- Código Tributário Nacional
LC	- Lei Complementar
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	- Lei Orçamentária Anual
PBC	- Paulo de Barros Carvalho
PLDO	- Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias
PPA	- Plano Plurianual
RMIT	- Regra-Matriz de Incidência Tributária
STF	- Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 METODOLOGIA	10
3 DIFERENTES CONCEPÇÕES DA NATUREZA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS	12
3.1 BREVE HISTÓRICO E ANÁLISE DAS DEFINIÇÕES LEGAIS DE TRIBUTO	12
3.2 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO EM GERALDO ATALIBA.....	15
4 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	17
4.1 LÓGICAS DE CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	17
4.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM PBC.....	18
5 ANÁLISE DA NATUREZA PECUNIÁRIA DO CRITÉRIO QUANTITATIVO	22
5.1 ENFOQUE DO DIREITO FINANCEIRO.....	22
5.2 ENFOQUE DA NATUREZA JURÍDICA DAS OBRIGAÇÕES COMPULSÓRIAS	25
6 ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO COM A NATUREZA PECUNIÁRIA DOS TRIBUTOS	28
6.1 A DAÇÃO EM PAGAMENTO EM BENS IMÓVEIS NA DOCTRINA	29
6.2 A JURISPRUDÊNCIA DO STF QUANTO À DAÇÃO EM BENS MÓVEIS	30
6.3 COMENTÁRIOS QUANTO À DAÇÃO EM PAGAMENTO <i>IN LABORE</i>	32
6.4 CRITÉRIOS DE ADMISSIBILIDADE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO	33
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	37
APÊNDICE 1 – ESQUEMA DA RMIT	40
APÊNDICE 2 – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA URBANÍSTICA	41

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, os tributos são a principal fonte de receita orçamentária do Estado, de forma que o planejamento das políticas públicas depende diretamente da efetiva arrecadação tributária (GADELHA, 2017, p. 5). Por este motivo, a doutrina majoritária entende que os tributos são, necessariamente, prestações em dinheiro, obedecendo-se ao disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN – Lei 5.172/1966), que define os tributos como obrigações pecuniárias¹.

Entretanto, a inadimplência perante à União supera o montante dos trilhões de reais, dos quais se espera recuperar apenas cerca de 21%² nos próximos 15 anos. Logo, recursos que poderiam ser utilizados em áreas essenciais para o desenvolvimento sustentável da sociedade, como saúde, educação e assistência social, são perdidos.

A partir desta perspectiva orçamentária, pode-se investigar se há outras formas de adimplemento da obrigação tributária, mais precisamente a partir da dação em pagamento em bens ou prestação de serviços, que poderiam auxiliar o combate ao inadimplemento tributário, permitindo-se a extinção de créditos tributários de forma alternativa à pecuniária para subsidiar áreas estratégicas de desenvolvimento do Estado.

Dentro deste contexto, em 2019, o Supremo Tribunal Federal (STF) apreciou a ADI 2.405/RS. Entre os tópicos abordados, destacou-se, na relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, o acolhimento da constitucionalidade da previsão da dação em pagamento em bens móveis, na lei estadual gaúcha (Lei 11.475/2000³), como forma de extinção de crédito tributário, sem a necessidade de previsão em lei complementar nacional, desde que a partir de critérios que observem os princípios constitucionais licitatórios.

¹ Nesse sentido lecionam, entre outros: Geraldo Ataliba, Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen, Paulo de Barros Carvalho, Ricardo Alexandre, Sacha Calmon Navarro Coêlho.

² Conforme consta no Anexo de Riscos Fiscais do PLDO/2025: “O estoque da Dívida Ativa da União alcançou o valor de R\$ 3,0 trilhões, representando um crescimento de 9,0% em relação ao exercício anterior. Desse valor, aproximadamente 79% (R\$ 2,4 trilhões) são tratados como perdas. Há uma expectativa de recuperação/arrecadação de R\$ 623,3 bilhões dentro dos próximos 15 anos, com impacto, predominantemente, primário”.

³ Lei 11.475/2000, art. 122. Os créditos tributários inscritos como Dívida Ativa poderão ser extintos, total ou parcialmente, mediante dação de bens.

Essa decisão auxilia no desenvolvimento da hermenêutica jurídica das normas de direito tributário, tendo-se uma construção mais robusta do conceito constitucional de tributo, cuja natureza jurídica é composta pelo binômio identificador hipótese de incidência e base de cálculo. A esse conceito, unem-se as definições legais contidas no art. 3º do CTN e no art. 9º da Lei 4.320/1964.

Outrossim, tal decisão reabre espaço para uma antiga discussão do significado da expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” contida no art. 3º do CTN, de forma a se discutir a possibilidade de criação de encargos tributários cuja prestação se dê pela entrega de bens (*in natura*) ou de serviços (*in labore*), analisando-se a estrutura da norma jurídica tributária proposta por Carlos Cossio, que a classifica em endonorma e perinorma, tomada de empréstimo por Paulo de Barros Carvalho (PBC) para a construção da regra-matriz de incidência tributária.

Desta forma, este trabalho tem como objetivo analisar a compatibilidade da natureza pecuniária dos tributos com a previsão da dação em pagamento *in natura* (em bens móveis e imóveis) e *in labore* (em prestação de serviços) como modalidades de extinção do crédito tributário no ordenamento jurídico brasileiro.

Ressalta-se que admitir a extinção da obrigação tributária pela entrega de bens ou serviços não significa admitir exações não pecuniárias como tributos, como o caso do voto obrigatório ou da transferência de áreas ao município em projetos de loteamento urbano, nem reconhecer a instituição de novos tributos com obrigações na relação jurídica de dar bens ou prestar serviços.

Em suma, delimita-se este estudo na correlação entre o conceito constitucional de tributo, junto às definições do art. 3º do CTN e do art. 9º da Lei 4.320/1964, com a dação em pagamento, modalidade de extinção de crédito tributário, após alteração do CTN pela LC 104/2001 e decisões do STF na ADI 1.917/DF e 2.405/RS.

2 METODOLOGIA

O Direito, como toda ciência, necessita de métodos para que se torne possível alcançar um conhecimento verdadeiro, capaz de integrar as normas à realidade concreta⁴. Entretanto, não podemos entender o Direito como propugnador de verdades absolutas, imutáveis, invariáveis. Isto porque, ao contrário da realidade natural, cujo objeto de estudo nos é dado – ou seja, independe da vontade humana para existir – o Direito é construído, culturalmente, subscrito a um contexto histórico⁵.

Assim, para compreender o Direito, faz-se necessário interpretá-lo não apenas de forma literal e, parafraseando célebre dizer de Eros Grau, não isoladamente, em tiras ou em pedaços. Portanto, almeja-se compreender as disposições legais sistematicamente, sem desvalorizar os sentidos axiológicos e teleológicos da norma. É importante recordar o ensino de Carvalho (2021, p. 268), de que “todos os métodos interpretativos são válidos, desde que seus resultados coincidam com aqueles colhidos na interpretação sistemática”.

Outrossim, conhecido o Direito como linguagem, vê-se como útil a aplicação do construtivismo lógico-semântico, de forma a percorrer os três planos da linguagem: a sintaxe, a semântica e a pragmática⁶. No plano sintático, analisa-se a estrutura e organização das normas jurídicas, observando como os elementos linguísticos se relacionam entre si. No plano semântico, examina-se a relação da linguagem com os objetos significados, ou seja, como os fatos são qualificados para alterar normativamente a conduta da população. No plano pragmático, avalia-se como a linguagem é utilizada no contexto social e comunicativo para influenciar os comportamentos dos agentes envolvidos (CARVALHO, 2018, p. 252-253).

⁴ Conforme orienta Miguel Reale: “Método é o caminho que deve ser percorrido para a aquisição da verdade, ou, por outras palavras, de um resultado exato ou rigorosamente verificado. Sem método não há ciência”. (REALE, 2001, p. 9).

⁵ Conforme orienta Miguel Reale: “Constituem-se, então, dois mundos complementares: o do natural e o do cultural; do dado e do construído; do cru e do cozido”. (REALE, 2001, p. 22).

⁶ Conforme orienta Paulo de Barros Carvalho: “Contudo, tomado o direito positivo como camada linguística vazada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade, este deve ser interpretado com base nos métodos empregados em sistemas de linguagens. E o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. Só assim reuniremos condições de analisar o conjunto de símbolos gráficos e auditivos que o ser humano emprega para transmitir conhecimentos, emoções, formular perguntas, ou, como é o caso do direito positivo, transmitir ordens, substanciadas em direitos e deveres garantidos por sanções”. (CARVALHO, 2018, p. 252).

Para atender a essas finalidades, a pesquisa será desenvolvida a partir de bases bibliográficas, uma vez que elas oferecem subsídios indispensáveis à produção dos argumentos a serem desenvolvidos. Além disso, terá cunho qualitativo e descritivo, visto que é essencial a descrição do fenômeno investigado (GIL, 2014, p. 28).

Ressalta-se que é na sistematização de ideias e argumentos que se pode recorrer a fontes que ajudam o pesquisador no ato da reflexão e produção (LAKATOS, 2007, p. 43). Afinal, é no contato com os aportes teóricos que os temas serão aprofundados em busca da resolução do problema. Nesse sentido, a pesquisa irá tentar aproximar a teoria ao objeto investigado, com o fito de apresentar, descrever, explicitar e correlacionar, ações lógicas que nortearão o ato da interpretação e análise dos dados encontrados na realidade (TEIXEIRA, 2008, p. 136).

Destarte, a pesquisa seguirá o seguinte caminho metodológico: apresentação dos textos legais (sintática), sob a análise de fontes teóricas quanto ao significado desses textos (semântica), e descrição e correlação dos conceitos identificados com a realidade investigada (pragmática).

3 DIFERENTES CONCEPÇÕES DA NATUREZA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

3.1 BREVE HISTÓRICO E ANÁLISE DAS DEFINIÇÕES LEGAIS DE TRIBUTO

A concepção de tributo tem se modificado com o decorrer do tempo. Na Antiguidade, o tributo era visto, principalmente, como uma imposição de guerra dos vencedores aos vencidos. Na Idade Média, os tributos eram pagos aos senhores feudais como forma de compensação pelo uso de suas terras. Com o aparecimento do Estado Moderno, o tributo adquire nova roupagem: a de subsidiar o orçamento público. Sob o aspecto econômico, os tributos transformaram-se, passando de prestações em trabalho (*in labore*) para prestações em bens (*in natura*) e, finalmente, nos tempos atuais, prestações em dinheiro (*in pecunia*) (BALTHAZAR, 2005, p. 20).

Isto posto, o conceito histórico de tributo não se limita às prestações pecuniárias, visto que a organização social nem sempre utilizou o dinheiro como ferramenta principal de troca de mercadorias. Por isso, são encontrados na História tributos *in natura*, como o dízimo⁷ realizado pelos Hebreus para sustentação dos levitas⁸ ou a retenção, por parte de Portugal, de porcentagem da produção oriunda da exploração das terras brasileiras, nos primórdios da colônia; e *in labore*, como a corveia, que exigia o trabalho forçado pelos servos nas terras dos senhores feudais, geralmente três dias por semana (AMED, 2000, p. 21-23).

Por esse motivo, sempre houve muita discussão sobre se a natureza jurídica da exação tributária estaria adstrita às obrigações pecuniárias. Analisando-se as definições legais do tributo no direito brasileiro, a sua natureza pecuniária está expressa tanto na definição do art. 3º do CTN, que o define como uma prestação pecuniária, quanto no disposto no art. 9º da Lei 4.320/1964, ao definir tributo como uma receita⁹:

⁷ Separem o dízimo de tudo o que a terra produzir anualmente (Dt 14:22).

⁸ Dou aos levitas todos os dízimos em Israel como retribuição pelo trabalho que fazem ao servirem na Tenda do Encontro (Nm 18:21).

⁹ Conforme Ramos Filho (2024, p. 215): “Em sentido estrito, consoante o magistério de Aliomar Baleeiro, [receita] é a entrada de recursos que, integrando-se ao patrimônio público, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Art. 3º do CTN – Tributo é toda **prestação pecuniária** compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 9º da Lei 4.320/64 – 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.

Observa-se que, apesar das definições supracitadas, ambos os artigos são insuficientes para afirmar que os tributos devem ter natureza pecuniária. No tocante ao art. 3º do CTN, a inclusão do trecho “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” ampliou, demasiadamente, a abrangência das prestações tributárias, podendo abarcar obrigações de dar bens ou de prestar serviços, conforme é apontado por Carvalho (2021, p. 29):

[...] ao agregar a cláusula “ou cujo valor nela se possa exprimir”, [...] isso **ampliou exageradamente o âmbito das prestações tributárias**. 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 conceito de tributo, já que satisfazem às demais condições postas pelo citado preceito.

Quanto ao disposto no art. 9º da Lei 4.320/1964, o significado de receita pode ser interpretado tanto em sentido amplo, como em sentido estrito. Em sentido amplo, Ramos Filho (2024, p. 215) define receita pública como “toda e qualquer entrada de recursos (valores ou bens) nos cofres públicos, seja a que título for, isto é, qualquer que seja o evento que lhes dê origem”. Logo, também é possível que a obrigação de dar bens seja caracterizada como tributária.

Por este motivo, para alguns autores – doutrina minoritária – não importa se a prestação exigida pelo Estado seja em dinheiro, em bens ou em serviços, de forma que, sendo identificável fato que se subsuma à hipótese de incidência que, compulsoriamente, cria uma obrigação jurídica para o sujeito passivo (cidadão) em favor do sujeito ativo (Estado), está configurada uma exação tributária. Esta concepção pode ser visualizada na obra de Alfredo A. Becker, conforme excerto transcrito a seguir:

Portanto, a fim de que a relação jurídica tenha natureza jurídica tributária, **pouco importa que a obrigação, por ela gerada, seja satisfeita por uma prestação em dinheiro ou *in natura* ou *in labore*, pois, nas três hipóteses, o conteúdo jurídico da prestação será sempre o mesmo: um prestar**, isto é, um ato positivo (*facere*) ou um ato negativo (*non facere*) do sujeito passivo na relação jurídica. Por sua vez, o sujeito ativo, no outro polo da relação jurídica, terá, nas três hipóteses, sempre o mesmo direito de natureza pessoal (BECKER, 2007, p. 671).

Contra-argumentando Alfredo A. Becker, Fernando G. Favacho explica que o sistema tributário brasileiro não é compatível com a instituição de tributos *in labore* e *in natura*, visto que a legislação apenas reconhece como tributárias exações pecuniárias. Ademais, para ele deve ser claramente separada a natureza monetária do tributo de suas formas de extinção, que podem ou não ser monetárias, a exemplo das hipóteses de prescrição e decadência. Em sua dissertação de mestrado, expõe o seguinte pensamento:

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. Em época de grande desmonetização, é compreensível que empresas paguem tributos com uma parcela da produção – ou, como permitido pelo CTN, com a **dação em pagamento (de bens imóveis), que não faz parte da norma tributária em sentido estrito** (FAVACHO, 2010, p. 110).

Corroborando o entendimento de que não são admitidos tributos *in natura* e *in labore*, Ricardo Alexandre leciona que:

Alguns entendem que a expressão “ou cujo valor nela se possa exprimir” constituiria uma autorização para a instituição de tributos *in natura* (em bens) ou *in labore* (em trabalho, em serviços), uma vez que bens e serviços são suscetíveis de avaliação em moeda. Seguindo esse raciocínio, se a alíquota do imposto de importação incidente sobre determinada bebida fosse de 50%, o importador, ao adquirir mil garrafas, poderia deixar quinhentas na alfândega a título de tributo; ou, como já aceito por alguns Municípios, seria permitido ao devedor de IPTU quitar suas dívidas pintando prédios públicos ou podando algumas árvores espalhadas pela cidade. **As situações beiram o cômico e ilustram a impossibilidade** (ALEXANDRE, 2021, p. 43).

Em que pese a noção de tributo poder abranger obrigações além da entrega de dinheiro, a construção do conceito jurídico de tributo está adstrita a um contexto de normas, que possuem características e métodos particulares. Como forma de intermediar a discussão doutrinária, faz-se interessante conhecer importante lição de Geraldo Ataliba:

O conceito jurídico de tributo é construído à luz dos princípios e da técnica jurídica e à sua sistemática afeiçoado. Não é possível tentar trazer, para o mundo do direito, noções pré-jurídicas que a ele sejam aplicadas. **O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias** (ATALIBA, 2006, p. 23).

A partir do ensino de Ataliba, observa-se que o tributo, como conceito jurídico, é construído conforme os princípios que orientam a interpretação e a aplicação das leis, dentro de um determinado sistema de normas. Assim, embora a palavra tributo possua significados não afetos ao campo do direito (por exemplo, pode significar o ato de presentear ou elogiar alguém), tais significados não podem ser aplicados para condicionar o conceito jurídico de tributo. Logo, o que outros campos do conhecimento afirmam ser tributo não deve influenciar a concepção de tributo no campo do direito.

Portanto, ainda que a instituição de tributos em bens ou em prestação de serviços seja recorrente na História, ser recepcionada por parte da doutrina e existir a possibilidade de sua instituição – visto que existe imprecisão na definição do conceito de tributo na legislação brasileira –, a sua admissibilidade (ou não) no direito está condicionada à análise sistemática do ordenamento jurídico brasileiro, cuja norma de hierarquia superior, conforme a pirâmide normativa de Kelsen¹⁰, é a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF).

3.2 CONCEITO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTO EM GERALDO ATALIBA

Inicialmente, cabe realizar uma breve diferenciação entre conceito e definição. Segundo Abbagnano (2007, p. 164 e 235), enquanto a noção de conceito envolve uma acepção ampla, geral e abstrata de determinada ideia, a definição consiste em delimitar a compreensão que se pretende ter desse conceito, trazendo-lhe maior concretude e aplicabilidade prática. Portanto, a natureza do conceito pode ser concebida como a essência de determinado objeto, da qual este é indissociável, com a característica de universalidade e generalidade; a natureza da definição

¹⁰ Conforme Kelsen expõe em Teoria Pura do Direito, p. 155: “(...) a Constituição representa o escalão de Direito positivo mais elevado. A Constituição é aqui entendida num sentido material, quer dizer: com esta palavra significa-se a norma positiva ou as normas positivas através das quais é regulada a produção das normas jurídicas gerais”.

consiste na declaração dessa essência. Logo, apesar de não haver uma definição de tributo na Constituição Federal, pode-se extrair de seus preceitos o conceito de tributo, a partir dos princípios e ideias gerais que servem como fundamento do Estado democrático de direito brasileiro.

Ataliba (2006, p. 36 a 40) leciona que o tributo é uma das formas que o Estado obriga o cidadão a efetuar determinada prestação pecuniária. O autor distingue quatro estatutos que arrecadam dinheiro ao Estado: obrigações convencionais, multas, indenizações por dano e tributos. A partir dessas condutas, conceitua o tributo, diferenciando-o das características intrínsecas dos demais estatutos. Primeiro, quanto à voluntariedade, demonstra que, enquanto as obrigações convencionais são provenientes de contratos – ou seja, da manifestação bilateral de vontade – os tributos são compulsórios, não havendo discricionariedade do indivíduo em aceitar ser tributado; trata-se de um ato unilateral estatal. Segundo, quanto à licitude, relata que, enquanto as multas e as indenizações são sanções oriundas de atos ilícitos praticados pelo particular, a obrigação tributária nasce quando um fato típico e abstrato, licitamente descrito em lei, acontece no mundo real, de forma que não se analisa a licitude do ato praticado pelo particular (princípio do *pecunia non olet*¹¹), mas tão somente a subsunção do fato à norma.

Destarte, o autor conclui que o conceito constitucional de tributo é o ato compulsório dirigido ao cidadão de realizar determinada prestação pecuniária ao Estado, em virtude de hipótese de incidência licitamente prevista no ordenamento jurídico, que não decorra de sanção a ato ilícito.

Observa-se que Ataliba parte do pressuposto de que os tributos são obrigações pecuniárias, sem, entretanto, fundamentar, nesse excerto de sua obra, o porquê disso. Para entender o caráter pecuniário dos tributos é essencial conhecer as lógicas de construção da norma jurídica tributária, apresentando-se, em sequência, a regra-matriz de incidência proposta por PBC.

¹¹ Leandro Paulsen (2022, p.408) explica a expressão “*pecunia non olet*” do seguinte modo: “princípio segundo o qual a ilicitude subjacente não retira dos fatos econômicos a revelação de capacidade contributiva tributável, de modo que não afeta nem prejudica a tributação dos fatos geradores efetivamente ocorridos ou praticados”.

4 NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

4.1 LÓGICAS DE CONSTRUÇÃO DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Para se compreender a construção das normas jurídicas, Carvalho (2009, p. 40), citando a obra de Romero e Pucciarelli¹², aponta que elas são construídas a partir de três tipos de lógica: categórica, hipotética e disjuntiva.

A lógica categórica expressa uma enunciação independente, ou seja, que não depende de uma condição. Logo, não existe uma relação lógica entre diferentes proposições, mas tão somente uma proposição. Por exemplo, cita-se o art. 242, § 2º da CF: “O Colégio Pedro II, localizado na cidade do Rio de Janeiro, será mantido na órbita federal”.

A lógica hipotética exterioriza uma enunciação que, para ser concretizada, depende da ocorrência de uma hipótese pré-determinada. Assim, há a construção de uma lógica condicional “ $A \rightarrow B$ ” (se A, então deve ser B)¹³. Por exemplo, cita-se o art. 5º, inciso LXVI da CF: “ninguém será levado à prisão ou nela mantido, quando a lei admitir a liberdade provisória, com ou sem fiança”. Ou seja, se a lei admitir a liberdade provisória (se A), então ninguém será levado à prisão (então deve ser B).

A lógica disjuntiva exprime uma enunciação na qual apenas uma das proposições pode ser verdadeira. Destarte, vale a lógica disjuntiva exclusiva¹⁴ (ou A ou B), de forma que a veracidade de A implica na falsidade de B. Um exemplo dessa construção lógica da norma é o art. 128 do CTN:

[...] a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, **excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo** do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹² Lógica y Nociones de teoría del conocimiento, 1938.

¹³ As normas hipotéticas jurídicas, diferentemente das normas naturais, seguem a lógica deontica (dever-ser), visto que são prescritivas de um ato de vontade, que pode ou não vir a ser consumado. Por isso, adapta-se a lógica condicional matemática para incluir a expressão “deve ser” (CARVALHO, 2021, p. 378).

¹⁴ O termo mais adequado seria “disjuntiva exclusiva”, visto que a tabela-verdade da disjunção também apresenta resultado verdadeiro quando ambas as proposições são verdadeiras. Observa-se que Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 548) entende que o mais adequado seria o disjuntor incluyente, porém se contradiz na sequência ao afirmar que a “aplicação de uma exclui a da outra”, o que é uma característica da disjunção exclusiva.

Portanto, ou a lei exclui a responsabilidade do contribuinte (ou A) ou a atribui em caráter supletivo (ou B). Dessa forma, se a lei exclui a responsabilidade, não haverá responsabilidade em caráter supletivo. Se há essa responsabilidade em caráter supletivo, logicamente ela não foi excluída.

Conhecida a classificação lógica das normas jurídicas, também se faz relevante conhecer a classificação concebida por Hans Kelsen, que divide as normas em primárias e secundárias, conforme exposto em sua Teoria Geral das Normas, e a classificação de Carlos Cossio, na teoria egológica do direito.

Segundo Kelsen (1986, p. 182-183), as normas que impõem condutas são as normas primárias, enquanto as que estabelecem sanções são as normas secundárias. Tal classificação é simetricamente compatível com a divisão de Cossio em endonormas e perinormas. As endonormas descrevem os comportamentos desejados, e as perinormas prescrevem as sanções a serem cominadas no caso de não cumprimento do dever contido na endonorma (COSSIO, 1964, p. 661).

Analisando-se a relação lógica entre normas primárias (endonormas) e secundárias (perinormas), é possível observar uma disjunção de dois comandos hipotéticos, com a seguinte construção: ou (se A então deve ser B) ou (se não B então deve ser C). Por exemplo, ocorrida a hipótese de incidência do imposto de renda (se A), deve ocorrer o pagamento (então B). No caso de não pagamento (se não B), deve ser aplicada uma sanção por não cumprimento da obrigação tributária (então C) (COSSIO, 1964, p. 333 e 661)¹⁵.

O exame da norma jurídica tributária para o estabelecimento da regra-matriz de incidência tributária (RMIT) irá se concentrar apenas no primeiro juízo hipotético, analisando-se, portanto, a endonorma dos tributos.

4.2 REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA EM PBC

A RMIT apresenta os critérios que caracterizam os tributos, demonstrando os elementos que compõem a endonorma tributária e que fazem parte do núcleo do conceito de tributo. É, portanto, um modelo teórico que descreve como um tributo é

¹⁵ Ao contrário da dualidade da visão racionalista, que entendia a existência de duas normas, uma primária e outra secundária, Cossio entende que a norma jurídica completa consiste na disjunção entre a concepção da prestação, constante da endonorma, e a concepção da sanção, constante da perinorma (COSSIO, 1964, p. 661-662).

aplicado; ou seja, se a hipótese descrita na norma for cumprida, então a consequência prescrita na norma também deve ocorrer. Assim, uma vez verificadas as condições descritas na hipótese, surge a obrigação tributária, conforme definida na consequência (CARVALHO, 2021, p. 28).

Sendo assim, na relação lógica da endonorma “se A, então deve ser B”, a proposição A será denominada hipótese (descritora de um fato), enquanto a proposição B será denominada consequência (prescritora de uma relação jurídica). A hipótese apresenta os critérios para identificar um fato lícito, não derivado de acordo de vontades, considerado em si mesmo. A consequência contém os critérios para identificar a relação jurídica entre o sujeito ativo (ente estatal), o sujeito passivo (pessoa física ou jurídica) e a prestação de natureza pecuniária (CARVALHO, 2009, p. 91).

Para a identificação dos tributos, foram definidos os seguintes critérios para a hipótese: material, espacial e temporal. O critério material é o núcleo central da hipótese, formado pela conjugação de um verbo e um complemento. O verbo deve refletir um comportamento humano, sendo reflexivo (verbos que representam ações) ou espontâneo (verbos de estado: ser, estar, permanecer), desvinculado das condições de tempo e lugar. Por exemplo, o critério material do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza, conforme art. 43¹⁶ do CTN (CARVALHO, 2009, p. 98-99).

O critério espacial possui os elementos para determinar as circunstâncias de lugar, que limitam, geograficamente, a ocorrência do evento previsto na hipótese de incidência. Já o critério temporal possui os elementos que delimitam a hipótese descrita no tempo, descrevendo o momento em que nasce a relação jurídica entre o sujeito passivo e o sujeito ativo (CARVALHO, 2009, p. 103-105).

Para a consequência tributária foram determinados os seguintes critérios: pessoal e quantitativo. O critério pessoal identifica os sujeitos da relação jurídica advinda da ocorrência no mundo real do fato hipotético abstratamente previsto na norma. O sujeito ativo é o ente estatal legitimado pela Constituição, conforme repartição de competências, ou aquele que, mediante lei, recebe a capacidade

¹⁶ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

tributária ativa. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, pública ou privada, obrigada ao pagamento da prestação pecuniária (CARVALHO, 2009, p. 125-130).

O critério quantitativo corresponde ao valor da prestação pecuniária que deverá ser paga pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, no caso de subsunção do conceito do fato ao conceito da hipótese de incidência tributária. É composto por dois elementos: base de cálculo e alíquota (CARVALHO, 2009, p. 131-132).

Carvalho (2021, p. 364) aponta que a base de cálculo possui três funções: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”.

Referente à terceira função, chamada de comparativa, a base de cálculo do tributo auxilia a determinar qual a verdadeira natureza jurídica de determinada espécie tributária, visto que a denominação legal definida pelo legislador pode não corresponder com a hipótese de incidência e a base de cálculo constantes da norma, aplicando-se o disposto no art. 4º do CTN¹⁷ (CARVALHO, 2021, p. 367-368).

Justamente quanto à sua função comparativa, a base de cálculo é promovida não apenas como a medida de mensuração da materialidade do fato jurídico tributário, mas, principalmente, como elemento determinador do verdadeiro critério material da hipótese tributária. Diante disso, a identificação dos tributos ocorre pela análise conjugada da hipótese de incidência e da base de cálculo (CARVALHO, 2008, p. 134-136).

A alíquota é o que se une à base de cálculo para determinar o *quantum* que será objeto da relação jurídica tributária. Podem ser específicas, ou seja, quando são fixadas por unidade de produto ou de medida (por exemplo, tantos reais por quilo de produto); ou *ad valorem*, quando a base de cálculo está expressa em termos monetários, atribuindo-se uma porcentagem deste valor para determinar o tributo a ser pago (PAULSEN, 2022, p.295).

Diante do exposto, em relação ao critério quantitativo do consequente, pode-se afirmar que: ou a alíquota está expressa em termos monetários (sendo, portanto, específica) ou a base de cálculo se apresenta em símbolos pecuniários, aplicando-

¹⁷ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

se, nesse caso, alíquotas *ad valorem*, de forma que a prestação esteja sempre expressa em moeda (CARVALHO, 2021, p. 365).

Para finalizar a análise da RMIT, apresentam-se os dois tipos de conectivos deônticos (dever-ser) que se manifestam na formação das normas jurídicas tributárias. O primeiro deles é visto como interproposicional, pois liga logicamente a hipótese à consequência. Ele é um dever-ser neutro (não modalizado), de forma que, ocorrida a hipótese descrita no antecedente, automaticamente surge a consequência prescrita, independentemente da conduta adotada pelos sujeitos da relação jurídica (CARVALHO, 2021, p.378).

O segundo dever-ser é intraproposicional, visto que acontece dentro do consequente da endonorma. Ele é modalizado, pois abrange ações obrigatórias, permitidas e proibidas. É na consequência que se prevê a relação jurídica entre o sujeito passivo e o sujeito ativo, surgindo uma obrigação patrimonial, constituída de uma prestação em dinheiro (CARVALHO, 2021, p.378-379).

Descrita, ainda que sucintamente, a RMIT de Paulo de Barros Carvalho, que poderá ser visualizada esquematicamente no APÊNDICE 1 – ESQUEMA DA RMIT, aprofunda-se no próximo capítulo quanto à análise constitucional da natureza pecuniária do critério quantitativo do consequente da endonorma jurídica tributária.

5 ANÁLISE DA NATUREZA PECUNIÁRIA DO CRITÉRIO QUANTITATIVO

A natureza pecuniária dos tributos é uma consequência da própria organização da República Federativa do Brasil, conforme estabelecido na Constituição. Para confirmar essa afirmação, analisa-se essa consequência sob duas perspectivas: a do direito financeiro e a da natureza jurídica das obrigações compulsórias.

Sob a ótica financeira, os tributos são a principal fonte de receitas do Estado, e a sustentabilidade da administração pública e dos serviços públicos exigem a arrecadação de dinheiro (ROCHA, 2007). Logo, a aplicação mínima de recursos prevista na Constituição, como em educação e saúde, a repartição de receitas tributárias e a observância de diversos princípios constitucionais tributários seriam dificultadas se os tributos não fossem instituídos em moeda.

Sob o aspecto da natureza jurídica das obrigações compulsórias, existem exações não pecuniárias no ordenamento jurídico brasileiro que não são consideradas tributos. Logo, se forem admitidos tributos *in natura* e *in labore*, algumas obrigações compulsórias não decorrentes de atos ilícitos poderiam ser indevidamente interpretadas como tributos. Um exemplo disso, é a exigência de destinação de área ao município em projetos de loteamento urbano, a ser analisada no item 5.2.

5.1 ENFOQUE DO DIREITO FINANCEIRO

Antes do desenvolvimento do Estado moderno, as despesas públicas eram custeadas a partir da requisição de bens e serviços dos cidadãos, que atuavam voluntariamente nas funções públicas, além da apropriação de bens das nações conquistadas. No Estado moderno, esse panorama se modifica, pois, para a execução das despesas públicas, essenciais à realização do bem comum, busca-se a arrecadação de dinheiro, seja pela atuação do governo na produção de riqueza (receitas originárias) ou pela imposição de deveres pecuniários à população (receitas derivadas). Assim, a atividade financeira do Estado visa à obtenção de dinheiro (receita) para viabilizar a execução dos serviços públicos essenciais. (HARADA, 2021, p. 3).

Essa necessidade de obter moeda resulta de uma transformação econômica que afetou a forma de negociação de bens e mercadorias, incumbindo ao governo o papel de regular o uso do dinheiro. Dessa forma, o valor monetário tornou-se primordial para o funcionamento da economia, uma vez que os agentes econômicos não decidem com base na valoração da quantidade de bens, mas sim na sua representatividade de riqueza pecuniária (TORRES FILHO, 2023, p. 6).

Analisando-se a Constituição Federal (CF), observa-se que o artigo 165 cria três principais instrumentos orçamentários: o PPA (plano plurianual), a LDO (lei de diretrizes orçamentárias) e a LOA (lei orçamentária anual). Em cada um desses instrumentos constam detalhes do planejamento financeiro, expresso em termos monetários. Por exemplo, o artigo 1º da LOA/2024 (Lei 14.822/2024), estima a receita da União para 2024 em mais de 5,5 trilhões de reais, sendo que mais de 2,4 trilhões¹⁸ estão previstos no Anexo I da LOA para serem arrecadados por meio de tributos. Assim, a arrecadação tributária possui expressiva relevância no planejamento da atividade financeira do Estado, visto que quase metade das receitas obtidas originam-se da cobrança de tributos. Destarte, pode-se afirmar que, entre as receitas, as tributárias constituem o setor mais importante do direito financeiro (BORGES, 1998, p. 117).

Existem diversos dispositivos constitucionais que exigem a aplicação mínima de recursos por parte dos entes federados. Por exemplo, o art. 212 da CF exige que a União aplique, anualmente, no mínimo 18% da receita de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino. Semelhantemente, o art. 198, §2º da CF obriga à União aplicar pelo menos 15% da receita corrente líquida em ações e serviços públicos de saúde.

Além disso, para manter a unidade da Federação, a CF prevê a repartição das receitas tributárias, dos entes maiores para os menores, com o objetivo de descentralizar os recursos arrecadados e equalizar as diferenças regionais entre os entes subnacionais. Tomando o ICMS como exemplo, o art. 158, inciso IV, alínea “a” da CF prevê que 25% da arrecadação do ICMS pelos estados seja destinada aos municípios. O art. 158, §1º determina que, desses 25%: 65% devem ser distribuídos conforme o valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e

¹⁸ Para se chegar à totalidade das receitas tributárias, devem ser somadas as receitas relativas aos impostos, taxas e contribuições de melhoria, com as receitas advindas das contribuições.

prestações de serviços realizados em seus territórios; até 35% devem ser distribuídos de acordo com lei estadual, sendo que no mínimo 10% devem se basear em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos.

Dessa forma, há uma necessidade real de que a arrecadação de recursos pelos entes públicos seja em dinheiro, dada a complexidade das normas de direito financeiro, permitindo sua aplicação de forma simples, transparente e justa¹⁹. Ademais, diversos outros princípios constitucionais tributários demandam a arrecadação em moeda dos tributos, como o princípio da capacidade contributiva²⁰, o princípio da isonomia ou equidade²¹, o princípio da vedação ao efeito de confisco²², entre outros.

Paulsen (2022, p. 66), ao abordar o conceito de tributo, destaca que, por ser extraído do texto constitucional, deve ser uma prestação em dinheiro, compulsoriamente exigida, posto que a distribuição da competência tributária aos entes políticos visa à arrecadação de receita:

A outorga de competência se dá para que os entes políticos obtenham receita através da instituição de impostos (arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156), de taxas (arts. 145, II, e 150, V), de contribuições de melhoria (art. 145, III), de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições especiais (arts. 149 e 195). Em todas as normas ali existentes, verifica-se que estamos cuidando de obrigações em dinheiro, tanto que há diversas referências à base de cálculo e à alíquota, bem como à distribuição de receitas e reserva de percentuais do seu produto para aplicação em tais ou quais áreas.

Portanto, considerando a necessidade primária de arrecadar dinheiro pelos entes estatais, o enfoque do direito financeiro demanda que os tributos sejam expressos em quantias monetárias.

¹⁹ Art. 145, § 3º da CF: O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

²⁰ Art. 145, § 1º da CF: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (...).

²¹ Art. 150, II da CF: (...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (...).

²² Art. 150, IV da CF: (...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: IV - utilizar tributo com efeito de confisco.

5.2 ENFOQUE DA NATUREZA JURÍDICA DAS OBRIGAÇÕES COMPULSÓRIAS

O ordenamento jurídico brasileiro possui diversas exações compulsórias não pecuniárias. Nesse contexto, Becker (2007, p. 654) elenca várias prestações exigidas pelo Estado do cidadão, como a desapropriação, o serviço militar obrigatório, a obrigação de votar e a participação obrigatória do corpo de jurados no Tribunal do Júri.

Se se admitir que a instituição de tributos *in natura* e *in labore* é permitida pela CF, há um risco de insegurança jurídica em relação à aplicação das exações citadas por Becker. Isso se deve ao fato que a maioria dessas obrigações não se submete aos princípios constitucionais tributários, como legalidade tributária, anterioridade e não confisco.

Embora não listada por Becker, observe a seguinte disposição urbanística prevista no art. 8º do Decreto Municipal 1.938 da Prefeitura de Curitiba, com fulcro nos artigos 6º²³ e 9º, § 2º, inciso III²⁴ da Lei Federal 6.766/1979:

Art. 8º O parcelamento do solo, nas suas diversas modalidades, em atendimento ao Plano Diretor e ao cumprimento da função social da cidade e da propriedade urbana, **deverá destinar, sem ônus, ao Município as áreas** para implantação de sistemas de circulação, de equipamentos urbanos e comunitários, de espaços livres de uso público, e serão calculadas em relação a área líquida do lote.

Para a execução de loteamentos urbanos em municípios, a legislação obriga que o empreendedor transfira ao município parte da gleba para a implantação de sistemas de circulação, de equipamentos urbanos e comunitários, bem como de espaços livres de uso público. Nos termos do art. 22²⁵ da Lei 6.766/1979, a transferência se aperfeiçoa no ato de registro do loteamento.

Comparando essa obrigação urbanística com as características de tributo delineadas por Geraldo Ataliba, observa-se que ela possui como hipótese de

²³ Art. 6º. Antes da elaboração do projeto de loteamento, o interessado deverá solicitar à Prefeitura Municipal, [...], que defina as diretrizes para o uso do solo, traçado dos lotes, do sistema viário, dos espaços livres e das áreas reservadas para equipamento urbano e comunitário, apresentando, para este fim, requerimento e planta do imóvel [...].

²⁴ Art. 9º, § 2º - O memorial descritivo deverá conter, obrigatoriamente, pelo menos: III - a indicação das áreas públicas que passarão ao domínio do município no ato de registro do loteamento.

²⁵ Art. 22. Desde a data de registro do loteamento, passam a integrar o domínio do Município as vias e praças, os espaços livres e as áreas destinadas a edifícios públicos e outros equipamentos urbanos, constantes do projeto e do memorial descritivo.

incidência o registro de um loteamento urbano, sendo, portanto, uma hipótese lícita. É também compulsória, uma vez que é exigida pela lei e autorizada pela CF (artigos 30, inciso VIII²⁶ e 182²⁷) e não decorre de sanção por ato ilícito, visto que a propriedade é um direito fundamental constitucional (art. 5º, inciso XXII, CF). Dessa forma, estão atendidos os critérios da compulsoriedade e da licitude.

Essa exação também pode ser analisada à luz de uma regra-matriz de incidência (porém urbanística, em vez de tributária), seguindo o proposto por Carvalho (2021, p. 377-387), igualmente abstraindo-se a natureza pecuniária do critério quantitativo. Como norma antecedente, tem-se a hipótese de incidência, caracterizada pelo registro de um loteamento em área urbana de um município do território brasileiro. A norma consequente é a destinação compulsória de uma área da gleba ao município para implantação de equipamentos públicos e bens de uso comum.

Quanto aos critérios da hipótese, como critério material tem-se o registro (verbo) de um loteamento urbano (complemento). Como critério espacial, a área urbana de um município do território brasileiro no qual se localiza o loteamento. Por fim, como critério temporal, a data de registro do loteamento.

Quanto aos critérios da norma consequente, no critério pessoal encontram-se o sujeito ativo (município) e o sujeito passivo (empreendedor de loteamentos urbanos). No critério quantitativo, tem-se como base de cálculo a área total da gleba a ser loteada e como alíquota a porcentagem da área total a ser destinada ao ente público, definida em legislação municipal²⁸.

Entre a hipótese e a consequência há um dever-ser neutro, interproposicional, de maneira que, havendo o registro do loteamento, nasce a obrigação de transferir uma porcentagem da área ao município. Dentro da consequência há um dever-ser modalizado, intraproposicional, que vincula a relação jurídica entre os sujeitos ativo e passivo, constituindo uma obrigação de dar.

²⁶ CF, art. 30. Compete aos Municípios: (...) VIII - promover, no que couber, adequado ordenamento territorial, mediante planejamento e controle do uso, do parcelamento e da ocupação do solo urbano;

²⁷ CF, art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

²⁸ Por exemplo, em Curitiba deve-se destinar, em regra, 10% da área líquida do terreno, conforme art. 26 da Lei Municipal 2.942/1966: A área destinada a praças, jardins, parques, bosques e edifícios públicos, será determinada pelo IPPUC, por ocasião do pedido de Diretrizes Básicas, obedecido o Plano Diretor de Curitiba e será de 10% da área total do terreno, deduzida a área utilizada pelas vias públicas e as necessárias às obras de saneamento.

Observa-se que a obrigação do direito urbanístico, se não considerada a exigência pecuniária da base de cálculo dos tributos, também cumpre os critérios da RMIT proposta por Carvalho, podendo, assim, ser indevidamente interpretada como tributária. A esquematização dessa obrigação urbanística pode ser visualizada no APÊNDICE 2 – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA URBANÍSTICA.

Logo, se retirada a natureza pecuniária dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro, seria possível confundir obrigações compulsórias não tributárias como tendo natureza jurídica tributária. Esse engano, considerando o exemplo discorrido, implicaria em grave insegurança jurídica, pois tornaria, automaticamente, inconstitucionais todos os loteamentos urbanos aprovados, caracterizando um imposto não delimitado na CF, cuja disciplina caberia à União, a partir de sua competência residual, e ainda, por lei complementar, não permitindo a recepção da Lei 6.766/1979 nos aspectos “tributários”.

Ademais, se por um lado obrigações não pecuniárias não podem ser consideradas tributos, por outro lado, todo o dinheiro arrecadado pelo governo que não decorra de indenização, multa ou contrato e que não corresponda a entradas compensatórias no ativo e passivo financeiro (como fianças e cauções), “só pode ser tributo” (COELHO, 2022, p 296).

Frente ao exposto, entende-se que o ordenamento jurídico brasileiro não é compatível com a instituição de tributos *in natura* e *in labore*. Entretanto, essa inadmissibilidade não afasta a dação em pagamento como forma de extinguir a obrigação tributária, tema que será analisado no próximo capítulo.

6 ANÁLISE DA COMPATIBILIDADE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO COM A NATUREZA PECUNIÁRIA DOS TRIBUTOS

Nos capítulos anteriores, buscou-se apresentar a lógica de construção de uma norma jurídica tributária instituidora de um tributo. Conforme demonstrado, a RMIT impõe ao critério quantitativo do conseqüente a fixação de um valor em dinheiro. Neste capítulo, pretende-se analisar se a previsão da dação em pagamento como modalidade de extinção do crédito tributário está em consonância com a natureza pecuniária dos tributos.

A obrigação tributária se extingue com a consumação das condutas previstas na endonorma ou pelas razões estipuladas no ordenamento. A extinção pode ocorrer pelo desaparecimento dos sujeitos (passivo ou ativo), do objeto, do direito subjetivo do sujeito ativo ou do dever jurídico do sujeito passivo (CARVALHO, 2018, p. 595-596).

Considerando o disposto no art. 110 do CTN – “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado” – deve-se buscar a definição do instituto da dação em pagamento no direito civil. Esse instituto, disciplinado nos artigos 356 a 359 do Código Civil, é “uma forma de pagamento indireto em que há um acordo privado entre os sujeitos da relação obrigacional, pactuando-se a substituição do objeto obrigacional por outro”. Observa-se que a dação em pagamento exige: a) uma obrigação preexistente; b) um acordo posterior, com consentimento expresso do credor; c) a extinção da obrigação pela prestação de coisa diferente da inicialmente prevista (TARTUCE, 2022, p. 925).

Portanto, a dação em pagamento tem o potencial de extinguir a relação jurídica tributária, substituindo o objeto originalmente previsto, de forma que se satisfaça o direito subjetivo do sujeito ativo e se cumpra o dever jurídico do sujeito passivo.

Na sequência, a dação em pagamento será analisada, primeiramente, do ponto de vista doutrinário, considerando a previsão legal da dação em bens imóveis, com o objetivo de verificar a compatibilidade desse instituto com a natureza pecuniária dos tributos. Em sequência, do ponto de vista jurisprudencial, de forma a verificar a constitucionalidade da dação em pagamento em bens móveis e se seria possível expandir tal entendimento à dação em pagamento *in labore*. Por fim,

apresentam-se os critérios de admissibilidade da dação em pagamento sob o ponto de vista constitucional e sob a ótica da natureza pecuniária dos tributos.

6.1 A DAÇÃO EM PAGAMENTO EM BENS IMÓVEIS NA DOCTRINA

A dação em pagamento em bens imóveis foi incluída como modalidade de extinção de créditos tributários após a edição da Lei Complementar 104/2001, que acrescentou o inciso XI ao art. 156²⁹ do CTN. Este fato desencadeou uma reanálise doutrinária quanto ao significado da expressão “ou valor nela se possa exprimir” contida na definição de tributo do art. 3º do CTN.

De um lado, há autores que interpretam restritivamente tal expressão. É o caso de Sacha Calmon N. Coêlho, que explica que o pagamento de tributos deve ser feito em dinheiro ou em papel selado, selo, estampilha, vale-postal, cheque, sendo a dação em pagamento prerrogativa do credor, admitindo-se tão somente a dação em bens imóveis:

A cláusula “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir” não significa que se possa pagar com cabras ou queijos o tributo devido. **Significa [...] pagar com selos e estampilhas, com títulos da dívida pública [...] ou, ainda, com bens imóveis** (COÊLHO, 2022, p. 296).

O CTN, já anotamos, usa o vocábulo em sentido estrito, até porque o pagamento do tributo só pode ser mesmo em moeda ou em valor que nela se possa exprimir (papel selado, selo, estampilha, vale-postal, cheque). **A dação em pagamento de coisa distinta de dinheiro é prerrogativa do credor**, a teor do Código Civil, em razão de transação judicial ou administrativa (COÊLHO, 2022, p. 565).

Por outro lado, há autores que interpretam a expressão de forma ampla, admitindo-se a entrega de quaisquer bens que possam ser expressos em moeda, sem que isso contrarie a natureza pecuniária do tributo. Segundo Ricardo Alexandre (2021, p. 43):

²⁹ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Apesar de a Lei Complementar 104/2001 ter acrescentado o inciso XI ao art. 156 do CTN, permitindo a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário, **não se pode tomar a autorização como uma derrogação da definição de tributo no ponto em que se exige que a prestação seja “em moeda”**, pois o próprio dispositivo oferece a alternativa “ou cujo valor nela [em moeda] se possa exprimir”. Assim, é lícito entender que o CTN **permite a quitação de créditos tributários mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas [...]**.

Para aprofundar a discussão, é importante conhecer as lições de Paulo de Barros Carvalho, que afirma que “a inserção desse novo enunciado extintivo do crédito não altera as cláusulas do art. 3º da Lei 5.172/66 [CTN], especialmente quanto à prestação qualificar-se como estritamente pecuniária”. Isso ocorre porque a norma jurídica extintiva não pode ser confundida com a regra-matriz de incidência tributária, visto que possuem antecedentes e consequentes distintos. Logo, a dação em pagamento em bens imóveis compõe a hipótese da norma extintiva e não o consequente da RMIT, que “continua veiculando o dever de pagar em pecúnia, jamais mediante a entrega de bens” (CARVALHO, 2021, p. 516).

Desta forma, pode-se concluir que, a partir do ensino de PBC, não há incompatibilidade entre a dação em pagamento e a natureza pecuniária dos tributos, visto que existe uma independência entre a norma instituidora do tributo e a norma extintiva. Enquanto aquela tem como objetivo criar uma relação jurídica, cujo objeto é uma prestação pecuniária que se localiza no consequente tributário, esta tem por objetivo extinguir uma relação jurídica, cujo objeto, nesse trabalho, é a dação em pagamento de uma prestação pecuniária, que se localiza na hipótese da norma extintiva.

Portanto, como se tratam de normas com propósitos nitidamente diferentes, entende-se que não há impedimentos para a aplicação da dação em pagamento no direito tributário, pois a extinção da obrigação pode ou não ser em termos patrimoniais.

6.2 A JURISPRUDÊNCIA DO STF QUANTO À DAÇÃO EM BENS MÓVEIS

Após a edição das leis estaduais (Lei 1.624/1997 do DF e Lei 11.475/2000 do RS) que criaram a dação em pagamento como nova forma de extinção do crédito tributário, foram impetradas duas ações diretas de inconstitucionalidade: a ADI 1.917/DF e a ADI 2.405/RS. As ações alegaram violação à reserva legal prevista no

art. 146, inciso III da CF, que dispõe “Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (...)”, além de ofensa ao princípio licitatório, expresso no art. 37, inciso XXI³⁰ da CF.

Inicialmente, a ADI 1.917/DF julgou inconstitucional a lei distrital que previa o pagamento de dívidas tributárias pela entrega de materiais destinados a programas do Distrito Federal, com base na ofensa ao princípio licitatório (art. 37, inciso XXI da CF). O julgamento não se pronunciou de forma assertiva quanto à possibilidade de um ente federado criar uma hipótese de extinção de crédito tributário, não prevista em lei complementar nacional, com base no disposto no art. 146, inciso III da CF, a julgar pelo debate entre os Ministros.

Logo, o principal motivo de inconstitucionalidade da norma distrital residiu no fato de que a lei utilizaria a dação em pagamento de tributos como forma de burlar o processo licitatório, visto que seria criado um cadastro geral com os materiais que poderiam ser aceitos pelo governo do Distrito Federal e as empresas em débito com o ente forneceriam esses materiais como forma de adimplemento da obrigação tributária, fato que impede a incidência do processo licitatório para a aquisição de materiais pela Administração Pública.

Posteriormente, o voto do relator na ADI 2.405/RS foi enfático ao permitir a criação de novas modalidades de extinção do crédito tributário, aplicando a teoria dos poderes implícitos. Nos dizeres de Alexandre de Moraes: “se o Estado pode até remir um valor que teria direito, com maior razão pode estabelecer a forma de recebimento do crédito tributário devido pelo contribuinte”. Na decisão, foi estabelecido que não há óbice para a instituição da dação em pagamento em bens móveis pela lei local, desde que respeitados os requisitos de licitação ponderados na ADI 1.917/DF.

Diferentemente da lei distrital, a lei gaúcha não delimitou os objetos que poderiam ser passíveis de dação em pagamento, realizando uma previsão mais abstrata, que deveria ser analisada caso a caso por uma comissão de dação em pagamento a ser instituída. Logo, a lei foi declarada constitucional, pois não se

³⁰ Art. 37, XXI - ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições a todos os concorrentes, com cláusulas que estabeleçam obrigações de pagamento, mantidas as condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá as exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações.

visualizou afronta aos princípios licitatórios e não utilizou o instituto com o fim exclusivo de aquisição de materiais.

Logo, a partir dessas decisões jurisprudenciais, a previsão da dação em pagamento em bens móveis pela lei ordinária de cada ente é constitucional. Tanto que, após estas decisões, também em virtude da pandemia ocasionada pelo Covid-19, iniciou-se a discussão na Câmara dos Deputados sobre o Projeto de Lei Complementar 111/2020, de autoria do deputado federal Gustavo Fruet, que visa alterar o CTN para prever a dação em pagamento de bens móveis como modalidade de extinção do crédito tributário durante períodos de calamidade pública. Contudo, até o presente momento (novembro de 2024) o projeto ainda está em tramitação.

6.3 COMENTÁRIOS QUANTO À DAÇÃO EM PAGAMENTO *IN LABORE*

Como observado, a possibilidade de dação em pagamento *in natura* tem paulatinamente se consolidado no ordenamento jurídico brasileiro, embora raramente seja utilizada, devido à falta de regulamentação por parte dos entes federados e aos critérios extremamente restritivos para a aplicação desse mecanismo (SILVA, 2018). Por outro lado, pouco se debate sobre a admissibilidade de pagamento em serviços (*in labore*).

Entretanto, há autores que defendem uma interpretação extensiva do art. 156, inciso XI do CTN, de forma que a dação em pagamento não se restrinja aos bens imóveis como prestações úteis para a extinção da relação jurídico-tributária. Para estimular esse raciocínio, as professoras Betina T. Grupenmacher e Denise Lucena Cavalcante indagam e depois afirmam:

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? (GRUPENMACHER e CAVALCANTE, 2016, p. 7).

A restrição da dação em pagamento a bens imóveis não se justifica, sobretudo diante do atual cenário de crise econômica no País. (GRUPENMACHER e CAVALCANTE, 2016, p. 11).

Considerando que a dação em pagamento *in labore* possui uma sistemática semelhante à da *in natura*, é necessário que a lei instituidora não crie mecanismos que burlem os princípios de licitação pública. Desta forma, não faria sentido permitir

que uma pessoa física quite seus débitos inscritos em dívida ativa pintando um prédio público. No entanto, tratando-se de uma pessoa jurídica, prestadora de serviços de reforma e construção, previamente cadastrada em ata de registro de preço e comprovado o interesse público, entende-se que seria viável a sua implementação legal.

Dessarte, realizadas as principais discussões que envolvem o estatuto da dação em pagamento no direito tributário, pode-se delinear critérios de admissibilidade, conjugando-se os requisitos de compatibilidade e de constitucionalidade, conforme se subtópico seguinte.

6.4 CRITÉRIOS DE ADMISSIBILIDADE DA DAÇÃO EM PAGAMENTO

A partir das análises, propõe-se que a extinção do crédito tributário por meio da dação em pagamento – seja em bens, móveis ou imóveis, ou em serviços – observe três requisitos de admissibilidade, os dois primeiros referentes à constitucionalidade, e o terceiro relacionado à compatibilidade com a natureza pecuniária dos tributos: a) previsão em lei; b) respeito aos princípios licitatórios; c) utilização, preferencialmente, após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

A previsão em lei é requisito do princípio da legalidade, conforme estabelecido no art. 5º, inciso II e no art. 37, *caput*³¹, ambos da CF. O art. 5º, inciso II, enuncia que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, o que implica uma vinculação negativa, na qual prevalece a autonomia da vontade, restrita apenas por lei. Por outro lado, na Administração Pública, há uma vinculação positiva “segundo a qual a Administração somente pode fazer o que a lei permite”. Portanto, para que o governo possa criar direitos e obrigações, como uma nova modalidade de extinção de crédito tributário, é necessária a edição de lei (NOHARA, 2023, p. 84).

Ademais, a exigência de lei também decorre do art. 97, inciso VI do CTN: “Somente a lei pode estabelecer: VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”. Entretanto, exige-se apenas a edição de lei ordinária pelos entes, considerando a

³¹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência

teoria dos poderes implícitos; a não inclusão da totalidade dos modos de extinção do crédito tributário no art. 146, inciso III, “b” da CF, constando somente a prescrição e a decadência; o fato de que o rol do art. 156 do CTN é exemplificativo, visto que não contém matéria de interpretação literal descrita no art. 111³² do CTN; e a competência concorrente para legislar sobre direito tributário, prevista no art. 24, inciso I da CF (CRUZ e BRITTO NETO, 2019, p. 17).

A observância dos princípios licitatórios, conforme exigido no art. 37, inciso XXI do texto constitucional, deve seguir o disposto no art. 5º da Lei 14.133/2021³³. Desta forma, é plausível a adoção da dação em pagamento nas hipóteses de contratação direta, quando a licitação for inexigível ou dispensável, nos termos do art. 72 e seguintes da Lei de Licitações e Contratos Administrativos.

A aplicação desses princípios visa garantir a transparência, a impessoalidade e a competitividade no processo administrativo, de forma a evitar privilégios ou favorecimentos que possam comprometer a integridade dos procedimentos. Assim, ainda que a dação em pagamento seja considerada uma alternativa válida para a extinção de créditos tributários, sua utilização deve estar condicionada ao cumprimento das exigências legais, como a justificativa da inviabilidade de licitação e a obediência aos requisitos de publicidade e formalidade necessários para assegurar que o ato administrativo seja legítimo, eficiente e em conformidade com os interesses públicos.

Outrossim, preserva-se a compatibilidade da dação em pagamento com a natureza pecuniária dos tributos ao não incluir, na consequência da RMIT, a possibilidade de pagamento do tributo em bens e em serviços, de forma a resguardar o interesse administrativo de arrecadar dinheiro para a manutenção da máquina estatal e de seus serviços públicos. Assim, a previsão da dação em pagamento deve ocorrer, preferencialmente, para créditos já inscritos em dívida ativa, tornando-se uma modalidade excepcional de extinção da obrigação tributária,

³² Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

³³ Art. 5º Na aplicação desta Lei, serão observados os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade, da eficiência, do interesse público, da probidade administrativa, da igualdade, do planejamento, da transparência, da eficácia, da segregação de funções, da motivação, da vinculação ao edital, do julgamento objetivo, da segurança jurídica, da razoabilidade, da competitividade, da proporcionalidade, da celeridade, da economicidade e do desenvolvimento nacional sustentável, assim como as disposições do [Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 \(Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro\)](#).

que permite aumentar o índice de recuperação dos créditos oriundos da inadimplência tributária. Diz-se “preferencialmente”, pois a dação em pagamento nada mais é do que uma forma de pagamento, porém com a substituição do objeto da prestação. Portanto, não há óbice para sua instituição antes do processo contencioso de cobrança (inscrição em dívida ativa), desde que comprovado o interesse público.

Entretanto, ao se exigir a constituição do crédito em dívida ativa, assegure-se que a extinção da dívida seja tratada de forma apartada da consequência da RMIT, respeitando a essencialidade da arrecadação em moeda e garantindo que a entrega de bens ou serviços ocorra apenas como uma hipótese válida de extinção da obrigação tributária, e não como uma forma de transformar a própria natureza da obrigação tributária.

Ademais, tanto as leis objeto de ADI (art. 1º da Lei 1.624/1997 do DF e art. 122 da Lei 11.475/2000 do RS), como o art. 4º da Lei 13.259/2016, preveem a utilização do instituto da dação em pagamento apenas para créditos inscritos em dívida ativa, o que reforça o entendimento de que, preferencialmente, deve ser buscado o adimplemento em dinheiro.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo da norma jurídica tributária, da regra-matriz de incidência tributária e do sistema constitucional tributário brasileiro permite desenvolver o conceito de tributo, que exige, no consequente da endonorma dos tributos, a expressão do critério quantitativo em termos monetários. Desse modo, tributos são caracterizados por serem obrigações compulsórias, não decorrentes de atos ilícitos, de levar determinada quantia aos cofres públicos.

Não obstante a quantificação em moeda dos tributos, a previsão de dação em pagamento de créditos tributários por meio de bens e serviços não é incompatível com o conceito de tributo, uma vez que não se encontra no consequente da RMIT, mas na hipótese de uma norma jurídica extintiva, que pode propor outras formas de extinção da obrigação tributária, incluindo opções não pecuniárias, como a dação em pagamento *in natura* e *in labore*.

Entretanto, em virtude de a dação em pagamento ser um modo excepcional de extinção de créditos tributários, deve-se obedecer a três critérios essenciais para ser admissível no ordenamento jurídico brasileiro: estar prevista em lei, observar os princípios licitatórios e ser utilizada, preferencialmente, para créditos já inscritos em dívida ativa, resguardando o interesse principal de arrecadação de recursos em dinheiro pelo Estado e mantendo uma nítida segregação entre obrigações tributárias e não tributárias.

Portanto, caso atendidos os requisitos de admissibilidade elencados, opina-se pela constitucionalidade da dação em pagamento, tanto em bens quanto em serviços, como forma excepcional de extinção da obrigação tributária, sendo compatível com a natureza pecuniária do tributo, pois não se confunde com a instituição de tributos *in natura* ou *in labore*.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de Filosofia**. Tradução da 1ª edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bossi. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. 1014p.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 15. ed. rev., atual, e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2021. 928p.
- AMED, Fernando José. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000. 325p.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. 8. tiragem. São Paulo: Malheiro Editores Ltda., 2006.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 200p.
- BECKER, Alfredo. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, 749p.
- BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao Direito Financeiro**. São Paulo: Max Lemonad, 1998, 124p.
- BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil.
- _____. **CTN. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- _____. Câmara dos deputados. **Projeto de Lei Complementar 111/2020**. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, para prever a dação em pagamento de bens móveis como modalidade de extinção do crédito tributário durante períodos de calamidade pública. Data de apresentação: 27 de abril de 2020.
- _____. **Lei 14.822/2024 - LOA/2024**. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2024. Data de apresentação: 27 de abril de 2020.
- _____. Ministério do Planejamento e Orçamento. **Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2025 – PLDO/2025**. Anexo V – Riscos Fiscais. Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/orcamentos-aneis/2025#a>. Acesso em: 24/09/2024.
- _____. STF. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1.917/DF**. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento: 26/04/2007. Publicação: 24/08/2007. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur5628/false>. Acesso em: 11/11/2023.

_____. STF. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2.405/RS**. Relator: Min. Alexandre de Moraes. Julgamento: 20/09/2019. Publicação: 03/10/2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751044400>. Acesso em: 11/11/2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. 149p.

_____. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. 1053p.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual. São Paulo: Noeses, 2021, 704p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSSIO, Carlos. **La teoría egológica del derecho y el concepto jurídico de libertad**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-perrot, 1964, 824p.

CRUZ, Sávio S. Andrade; BRITTO NETO, José Gomes de. **Extinção do crédito tributário por dação em pagamento de bens móveis**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Tiradentes, UNIT, Aracaju, 2019.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Definição do conceito de tributo**. Mestrado em Direito Tributário. Profa. Orientadora: Clarice von Oertzen de Araújo. PUC-SP. 2010. 150p.

GADELHA, Sérgio Ricardo de Brito (Conteudista). **Módulo 4: Tributação e Funções Clássicas do Estado**. Enap (Escola Nacional de Administração Pública). Brasília, 2017. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3239/1/M%C3%B3dulo%20%20-%20Tributa%C3%A7%C3%A3o%20e%20Fun%C3%A7%C3%B5es%20Cl%C3%A1ssicas%20do%20Estado%20%28final%29.pdf>. Acesso em: 08/11/2024.

GIL, Antonio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas. 2014.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. CAVALCANTE, Denise Lucena. **Interpretação da definição de tributo no tempo**. Trabalho apresentado no I Curso Internacional de Teoria Geral do Direito, de 18 a 22 de abril de 2016, em Venzá.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986. 509p.

_____. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAKATOS, Eva M. MARCONI, Marina de A. **Metodologia do trabalho científico**. Procedimentos básicos; pesquisa bibliográfica, projeto e relatório; publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2007.

NOHARA, Irene Patrícia Diom. **Direito administrativo**. 12. ed. Barueri [SP]: Atlas, 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. **Direito financeiro (coleção esquematizado)**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25^a ed. 22^o tiragem. 2001. Disponível em: < http://www.isepe.edu.br/images/biblioteca-online/pdf/direito/REALE_Miguel_Lies_Preliminares_de_Direito.pdf>. Acesso em: 14/11/2023.

ROCHA, Sérgio André. **A importância do processo administrativo fiscal**. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 5, n. 27, maio 2007.

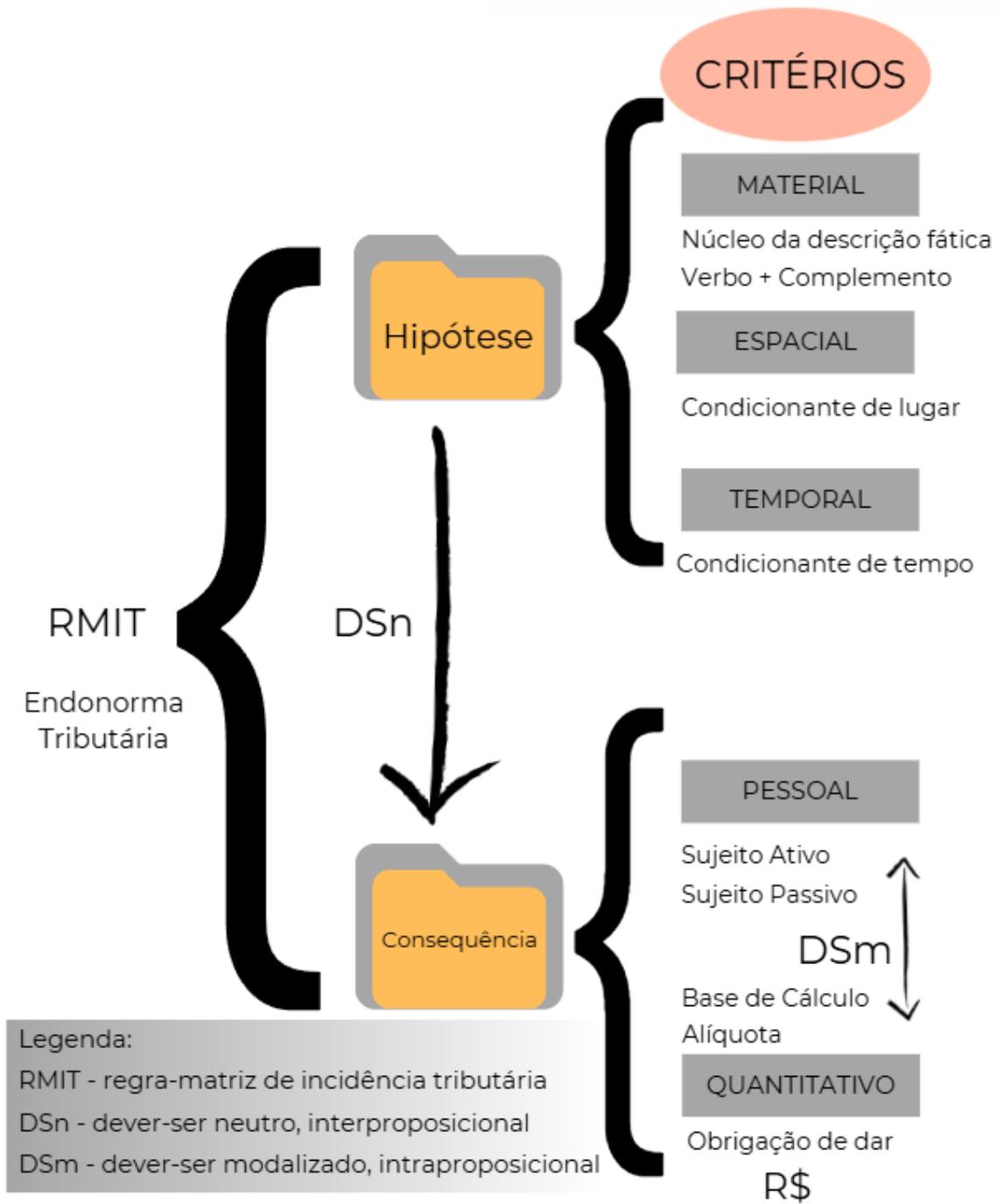
SILVA, Ana Flávia C. **A dação em pagamento como forma de extinção do crédito tributário: uma análise à luz da Constituição Federal de 1988, do Código Tributário Nacional e da Portaria PGFN n. 32/2018**. Revista Direito Tributário Atual n° 40. 2018.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2022.

TEIXEIRA, Elizabeth. **As três metodologias**. Acadêmica, da ciência e da pesquisa. 5. ed. Petrópolis-RJ: Vozes, 2008.

TORRES FILHO, Ernani Teixeira. **Fundamentos de Economia Financeira Moderna: Moeda, Restrição de Sobrevivência, Instabilidade, Regulação e Poder**. Texto para Discussão 005, 2023. Professor do Instituto de Economia da UFRJ (IE-UFRJ). Disponível em: <https://www.ie.ufrj.br/images/IE/TDS/2023/TD_IE_005_2023_TORRES%20FILHO.pdf>. Acesso em: 23/10/2024.

APÊNDICE 1 – ESQUEMA DA RMIT



APÊNDICE 2 – REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA URBANÍSTICA

