



ANTINOMIAS JURÍDICAS DA PORTARIA DA PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – PGFN N° 32/2018

Legal antinomies of ordinance PGFN n° 32/2018

Edilson Carrusca de Oliveira

Auditor de Controle Interno do Governo do Distrito Federal, bacharel em Administração de Empresas e Bacharel em Direito e especialista em Análise de Sistemas. Mestrando do curso de Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento Econômico, do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do IDP. Área de concentração: Direito Administrativo Contemporâneo.

E-mail: carruscaoliveira@gmail.com

Maria Raquel de Almeida Zeferino

Auditora de Controle Interno do Governo do Distrito Federal, bacharel em Ciências Contábeis (UNB) e em Direito (Uniceub). Especialista em Auditoria Governamental (UnB) e mestre em Direito pelo curso de Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento Econômico, do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do IDP. Área de concentração: Direito Administrativo Contemporâneo.

E-mail: rakelzeferino@gmail.com

RESUMO

Este artigo analisa a Portaria PGFN n° 32/2018 e sugere mudanças para que haja efetividade no instituto da dação em pagamento. Na realização de tal estudo, apresentam-se as seguintes antinomias jurídicas: a. enriquecimento sem causa pela Fazenda Pública; b. exigência de disponibilidade orçamentária e financeira e recolhimento integral do valor correspondente à dação em pagamento; c. ausência de laudo de avaliação dos imóveis rurais de unidades de conservação federal pelo ICMBio; d. a avaliação pelo Incra para imóveis destinados à reforma agrária sem previsão legal específica. Conclui-se que a dação em pagamento é uma ferramenta “sem custos” para o imenso passivo fundiário ambiental na monta de R\$ 23 bilhões de reais, que não impacta diretamente o orçamento da União, sendo uma grande alternativa para dar fim às onerosas ações de desapropriação/indenização, as quais demandam décadas para sua resolução. Dessa forma, entende-se que a utilização desse instituto em pagamento de bens imóveis permitirá maior recuperação dos créditos tributários, de modo a oxigenar as empresas, que, desembaraçadas do peso da dívida fiscal, poderão retomar suas atividades econômicas, produzir riquezas, gerar emprego e alavancar o



crescimento econômico do Brasil, e, por conseguinte, elevar o grau de investimento pelas instituições de *rating*.

Palavras-chave: Portaria PGFN nº 32/2018; antinomias jurídicas; dívida fiscal; dação em pagamento.

ABSTRACT

This article intends to analyze Ordinance PGFN nº 32/2018 and suggest changes so that there is effectiveness in the institute of payment in kind. To carry out such a study, the legal antinomies contained in the document will be presented, namely: a. unjust enrichment by the Public Treasury; B. requirement of budgetary and financial availability and full payment of the amount corresponding to the payment in kind; w. absence of an appraisal report for rural properties in federal conservation units by ICMBio; d. assessment by Incra for properties intended for agrarian reform without specific legal provisions. It is concluded that the payment in kind is a “free of charge” tool for the immense environmental land liabilities in the amount of 23 billion, without directly impacting the Union budget, being a great alternative to put an end to the costly actions of expropriation/compensation, which take decades to resolve. In this way, it is understood that the use of this institute in payment of real estate will allow a greater recovery of tax credits, in order to oxygenate companies, which, freed from the burden of tax debt, will be able to resume their economic activities, produce wealth, generate employment and leveraging Brazil’s economic growth and, consequently, raising the investment grade by rating institutions.

Keywords: Ordinance PGFN nº 32/2018; legal antinomies; tax debt; giving in payment.

1. INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN) é o diploma pátrio que regula o sistema tributário, bem como estabelece as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar. À luz dos artigos 109 e 110 da referida legislação, a utilização de conceitos de direito privado pelo direito tributário é perfeitamente possível e aplicável.

O Código Civil (CC) brasileiro, por sua vez, é a codificação destinada a tratar dos direitos e deveres das pessoas, dos bens e de suas relações na esfera privada. Nesse sentido, o artigo 356 e seguintes do CC/2002 são os dispositivos legais atribuídos ao instituto da dação em pagamento, que consiste na concordância do credor em receber, de forma diversa daquela pactuada, a obrigação que lhe é devida. O artigo 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional estabeleceu, desde 2001, por meio da Lei Complementar nº 104, a extinção do crédito tributário mediante dação em pagamento de bens imóveis. O dispositivo supra exige que a forma e as condições da dação em pagamento de bens imóveis deverão ser estabelecidas por meio de Lei.

Nesse sentido, a Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016, foi editada para estabelecer as condições da dação em pagamento de bens imóveis, a qual atribuiu ao Ministério da Fazenda, à época, as seguintes competências: avaliação do bem ou dos bens ofertados e a destinação



específica dos créditos extintos por dação em pagamento. Para regulamentar a dação em pagamento de bens imóveis, a PGFN editou a Portaria PGFN nº 32, de 8 de fevereiro de 2018.

Contudo, da forma como foi regulamentada, apresenta as seguintes antinomias jurídicas:

- i. enriquecimento sem causa pela Fazenda Pública;
- ii. exigência de disponibilidade orçamentária e financeira e recolhimento integral do valor correspondente à dação em pagamento;
- iii. ausência de laudo de avaliação dos imóveis rurais de unidades de conservação federal pelo Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (ICMBio); e
- iv. avaliação pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra) para imóveis destinados à reforma agrária sem previsão legal específica.

Portanto, serão delineadas, a seguir, as referidas antinomias, a fim de elucidar as impropriedades constantes na portaria em epígrafe e, conseqüentemente, possibilitar a sua alteração, de modo a dar concretude ao instituto da dação em pagamento.

2. ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA PELA FAZENDA PÚBLICA

A Lei nº 13.259/2016, alterada pela Lei nº 13.313/2016, dispõe, no inciso II do art. 4º, que a dação em pagamento deve abranger a totalidade do débito e que, caso o imóvel valha menos do que a dívida, o contribuinte poderá complementar a diferença em dinheiro¹.

Porém, se o bem ofertado for avaliado em montante superior ao valor consolidado do crédito inscrito em dívida ativa da União, o contribuinte deverá renunciar, expressamente, ao ressarcimento de qualquer diferença, consoante art. 3º, § 3º, da Portaria PGFN nº 32/2018.²

Sendo assim, a Fazenda Pública, ao exigir a renúncia expressa de ressarcimento de qualquer diferença, extrapola os limites ditados na Lei nº 13.259/2016, cujo procedimento enseja flagrante descumprimento do princípio que veda o enriquecimento ilícito (BRASIL, 2016).

1 BRASIL. **Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016**. Altera as Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e nº 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília: Palácio do Planalto, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13259.htm. Acesso em: 03 jan. 2023.

2 BRASIL. **Portaria PGFN nº 32, de 8 de fevereiro de 2018**. Regulamenta o procedimento de dação em pagamento de bem imóveis para extinção de débitos, de natureza tributária, inscritos em dívida ativa da União. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, [2018]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90027>. Acesso em: 3 jan. 2023.



Além disso, o § 3º do art. 3º da referida Portaria está em desarmonia com o art. 112 do CTN, o qual estabelece que a interpretação da lei tributária deve ser *in bona parte*, ou seja, deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte.

Ademais, o art. 108 do CTN também estabelece que, na ausência de dispositivo expresso, a autoridade competente deverá, primeiramente, adotar o princípio da analogia para aplicação da legislação tributária. Ressalta-se, portanto, que, na ausência de disposição expressa, o legislador ordinário estabeleceu que a analogia deverá ser o primeiro critério adotado pela autoridade competente para aplicação da legislação tributária.

A Lei nº 13.259/2016 não previu, nos seus dispositivos, o critério a ser adotado na situação em que o bem oferecido em dação seja superior ao valor do crédito tributário. Em cumprimento ao art. 108 do CTN, a PGFN deveria ter aplicado, por analogia, o parágrafo único do art. 24 da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980)³, o qual impõe o ressarcimento ao contribuinte quando a avaliação do bem for maior que os créditos da Fazenda Pública.

Esse direito do contribuinte de ser ressarcido quando o valor do bem penhorado for superior aos créditos da Fazenda Pública, previsto na Lei de Execução Fiscal, advém do âmbito cível, no qual vigora o princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. A utilização de conceitos de direito privado pelo direito tributário é perfeitamente aplicável, conforme os arts. 109 e 110 do CTN.

Nesse diapasão, o art. 884, do Código Civil, estabelece que: “Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”.

Celso Antônio Bandeira de Mello leciona que enriquecimento sem causa constitui um princípio geral de direito:

Enriquecimento sem causa é o incremento do patrimônio de alguém em detrimento do patrimônio de outrem, sem que, para supeditar tal evento, exista uma causa juridicamente idônea. É perfeitamente assente que sua proscrição se constitui em um princípio geral de direito. (MELLO, 1998, p. 193)

O enriquecimento sem causa foi muito bem delineado por Serpa Lopes, a saber:

Consiste num acréscimo injustificado de um patrimônio com o sacrifício da perda do elemento de um outro, sem que para tal deslocamento tenha havido uma causa justificada, produzindo, em consequência, um desequilíbrio patrimonial. Em razão desse mesmo desequilíbrio, surge o problema de dois patrimônios interligados por esse duplo fenômeno: o do enriquecimento, de um lado; o do empobrecimento, de outro. (LOPES, 2001, p. 57)

3 BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília: Ministério da Justiça, [1980]. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=6830&ano=1980&ato=6e3lzZE9UMrRVT437>. Acesso em: 3 jan. 2023.



É evidente que a Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980) prestigiou a vedação ao enriquecimento sem causa pela Fazenda Pública ao resguardar o ressarcimento ao contribuinte quando o valor avaliado do bem for superior ao tributo devido, bem como privilegiou o princípio da menor onerosidade ao devedor.⁴

No art. 3º, § 3º, da Portaria PGFN nº 32/2018, a PGFN, ao estabelecer condição **sine qua non** “de exigir a renúncia expressa, em escritura pública, por parte do devedor proprietário do imóvel, ao ressarcimento de qualquer diferença” (BRASIL, 2018) para aceitação do imóvel ofertado em dação em pagamento, caracteriza desobediência ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, bem como ao art. 112 e ao inciso I do art. 108 do CTN.

Portanto, em consonância ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, propõe-se a seguinte redação para o § 3º do art. 3º da Portaria PGFN nº 32/2018, retomando-se o estabelecido na Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980).

Art. 3º

[...]

3º Se o bem ofertado for avaliado em montante superior ao valor consolidado do crédito inscrito em dívida ativa da União que se objetiva extinguir, o devedor deverá ser ressarcido pela diferença, nos moldes do parágrafo único do art. 24 da lei de execução fiscal.

Logo, para que não haja locupletamento do Estado, é imprescindível alterar o § 3º do art. 3º da Portaria PGFN nº 32/2018, bem como não exigir a disponibilidade orçamentária e financeira e o recolhimento integral por parte do órgão interessado na dação em pagamento, conforme será visto a seguir.

3. EXIGÊNCIA DE DISPONIBILIDADE ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA E RECOLHIMENTO INTEGRAL

A Portaria PGFN nº 32/2018 estabelece, no art. 1º, c/c com parágrafo único, que os débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária, ajuizados ou não, poderão ser extintos mediante dação em pagamento de bens imóveis, exceto os débitos apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) (BRASIL, 2018).

Destaca-se que, no âmbito federal, compete à PGFN a gestão da dívida ativa tributária. **O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)** distingue a dívida ativa quanto à origem, sendo tributária e não tributária. A primeira, é proveniente de obrigação

4 MACEDO, Tiago e Costa da Conceição. A ilegalidade por trás da lei que possibilita o enriquecimento sem causa da União. **Revista Consultor Jurídico**, 15 ago. 2020. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-15/tiago-macedo-precedente-temerario>. Acesso em: 20 dez. 2022.



legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas. Por sua vez, a segunda é aquela proveniente dos demais créditos da Fazenda Pública, decorrentes de contratos em geral ou de outras obrigações legais.⁵

Considerando o ente como um todo, a inscrição do crédito em dívida ativa configura fato contábil permutativo, pois não altera o valor patrimonial da União, conforme o referido Manual (BRASIL, 2018, p. 354):

A inscrição do crédito em dívida ativa configura fato contábil permutativo, pois não altera o valor do patrimônio líquido do ente público. No órgão ou entidade de origem é baixado o crédito a receber contra uma variação patrimonial diminutiva (VPD) e no órgão ou entidade competente para inscrição é reconhecido um crédito de dívida ativa contra uma variação patrimonial aumentativa (VPA). Dessa forma, considerando-se o ente como um todo, há apenas a troca do crédito a receber não inscrito pelo crédito inscrito em dívida ativa, sem alteração do valor do patrimônio líquido. (BRASIL, MCASP, 2018, grifo nosso)

A título de exemplo, o lançamento contábil da dívida ativa ocorrerá da seguinte maneira, nos moldes desse mesmo Manual (BRASIL, 2018, p. 361):

No procedimento de registro 2 haverá registro contábil apenas no momento da efetiva inscrição dos valores em dívida ativa. [...]

i. No órgão ou entidade de origem do crédito:

Transferência do crédito em virtude da inscrição em dívida ativa

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.1.2.2.xx.xx TRANSFERÊNCIAS CONCEDIDAS INDEPENDENTES DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – INTRA OFSS

C 1.1.2.x.x.xx.xx Créditos a Curto Prazo [...]

D 1.1.2.9.1.xx.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a curto prazo

C 4.9.7.2.1.xx.xx Reversão de ajustes de perdas

ii. No órgão ou entidade competente para inscrição do crédito em dívida ativa:

5 BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8. ed. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 05 jan. 2023.



Recebimento do crédito decorrente da inscrição em dívida ativa. Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida Ativa

C 4.5.1.2.2.xx.xx TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS INDEPENDENTES DE EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – INTRA OFSS Transferência do ajuste de D 3.6.1.7.1.xx.Ajuste de Perdas de Créditos e de Investimentos e Aplicações Temporários

C 1.2.1.1.1.99.xx (-) Ajuste de perdas de créditos a longo prazo

5.2.2. Atualização Monetária, Juros, Multas e Outros Encargos

A atualização monetária, juros, multas e outros encargos moratórios incidentes sobre os créditos inscritos em dívida ativa, [...] Lançamentos: [...] juros e encargos de mora incidentes sobre o crédito inscrito em dívida ativa. Natureza da informação: patrimonial

D 1.2.1.1.x.xx.xx Créditos a Longo Prazo – Dívida ativa

C 4.4.2.x.x.xx.xx Juros e Encargos de mora. (BRASIL, MCASP, 2018)

Portanto, o lançamento da dívida ativa independe de execução orçamentária, uma vez que a inscrição do crédito em dívida ativa configura fato contábil permutativo, pois não altera o valor patrimonial da União, cuja transferência independe de execução orçamentária, conforme esse Manual.

No entanto, a Portaria PGFN nº 32/2018 determina que, no caso de manifestação e interesse no bem imóvel, deverá constar “declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel oferecido em dação em pagamento”, consoante alíneas “f” e “g”, do art. 5º, § 1º, do art. 6º, e alíneas “f” e “g” do Anexo único, *in litteris*:

Art. 5º O requerimento de dação em pagamento será apresentado perante a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) do domicílio tributário do devedor, a qual determinará a abertura de processo administrativo para acompanhamento, e deverá ser:

[...] f) manifestação de interesse no bem imóvel, expedida pelo dirigente máximo de órgão público integrante da Administração Federal direta, de quaisquer dos poderes da União, acompanhada de declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel oferecido em dação em pagamento, em atendimento ao disposto no art. 4º, § 3º, da Lei nº13.259, de 2016;



g) no caso de interesse no bem imóvel por entidade integrante da Administração Federal Indireta, manifestação de interesse no bem imóvel, expedida pelo seu dirigente máximo, acompanhada de declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel oferecido em dação em pagamento, em atendimento ao disposto no [...]

Art. 6º Atendidos os requisitos formais indicados no artigo anterior, a unidade descentralizada da PGFN deverá se manifestar sobre a conveniência e oportunidade da dação em pagamento do bem imóvel para a recuperação do crédito tributário inscrito em Dívida Ativa da União e, na hipótese de a manifestação ser favorável, submeter o processo administrativo à apreciação da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Crédito (CGR/PGFN).

§ 1º A CGR/PGFN encaminhará o processo administrativo à SPU, para verificação quanto à possibilidade de incorporação do imóvel ao patrimônio público, bem como solicitará ao órgão ou entidade interessada a emissão dos documentos de disponibilidade orçamentária e financeira. (BRASIL, 2018)

A exigência da disponibilidade orçamentária e financeira é ato administrativo para o órgão interessado no imóvel demonstrar que há recursos alocados para o pagamento à União do bem objeto da dação em pagamento de bens imóveis, em consonância com o princípio da boa-fé orçamentária. Esse princípio estabelece que uma dotação só pode gerar uma obrigação e somente está disponível para o pagamento de despesas devidamente incorridas durante o período de sua disponibilidade orçamentária.⁶

Considerando o ente como um todo, não há que se falar em disponibilidade orçamentária e financeira, uma vez que é inadmissível exigir que outro ente público, da mesma esfera federativa, pague novamente o valor do bem ou do próprio crédito original, que já será extinto pela dação em pagamento. Exigir disponibilidade orçamentária e financeira apresenta diversos equívocos. Primeiro, porque se olvida que o crédito tributário já é extinto com a dação em pagamento do imóvel, por força do art. 156, XI, do Código Tributário Nacional.⁷

Com a dação do imóvel, o crédito foi satisfeito. Não há o que ser repostado pelo órgão público interessado no imóvel. A Fazenda Nacional, na realidade, parece trabalhar com o entendimento de que o crédito tributário se extinguiria apenas e tão somente com o pagamento em dinheiro, já que exige que o ente público pague o valor de seu crédito para ter direito ao uso do imóvel.

6 CAMARGO, Arthur Mesquita. Princípio da boa-fé orçamentária: aplicando o princípio ao sistema orçamentário brasileiro. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**. Brasília, v. 6, n. 2, p. 142, 2016. Disponível em: https://www.assecorsindical.org.br/files/6214/7456/2561/princ_pio_da_boa_f__or_ament_ria__aplicando_o_princ_pio_ao_sistema_or_ament_rio_brasileiro_.pdf. Acesso em: 02 jan. 2023.

7 BRASIL. **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. Brasília: Presidência da República, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 03 jan. 2023.



Ora, se o crédito já foi satisfeito com a entrega do imóvel, não há por que exigir que outro ente público, da mesma esfera federativa, pague novamente o valor do bem ou do próprio crédito original, que já terá sido extinto pela dação em pagamento. A título de exemplo, cita-se o ICMBio, haja vista que a Portaria em epígrafe trata da utilização do instrumento da dação, no caso de desapropriação.

O ICMBio é uma autarquia, em regime especial, vinculada ao Ministério do Meio Ambiente e integra o Sistema Nacional do Meio Ambiente. No rol de suas competências, cabe destacar o poder de polícia ambiental para a proteção das Unidades de Conservação Federal. Os imóveis desapropriados pelo ICMBio são caracterizados como Unidades de Conservação Federal. Já o possuidor é “todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade», conforme o art. 1.196 do Código Civil.⁸

Sendo assim, a União é a proprietária das Unidades de Conservação Federal e o ICMBio detém a posse, uma vez que é responsável pela sua gestão e fiscalização. O CC tipifica os bens públicos em razão do objetivo a que se destinam. Veja-se:

Art. 99. São bens públicos:

I - os de uso comum do povo, tais como rios, mares, estradas, ruas e praças;

II - os de uso especial, tais como edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual, territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias;

III - os dominicais, que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. (BRASIL, 2002)

Segundo o art. 1.228, do Código Civil, o “proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” (BRASIL, 2002). A propriedade é um direito real que atribui poderes ao seu titular, podendo este transferi-la em conjunto ou separadamente para alguém, mediante contrato de compra e venda. Por sua vez, a Unidade de Conservação é o espaço territorial e seus recursos ambientais, com a função de assegurar a preservação do patrimônio biológico existente, conforme o art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000.⁹

Do conceito legal, dois pontos merecem destaque. Primeiro: a proteção das áreas para conservação da natureza. Segundo: a submissão a um regime especial, que varia de acordo

8 BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, [2002]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406compilada.htm. Acesso em: 06 jan. 2023.

9 BRASIL. **Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000**. Regulamenta o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19985.htm. Acesso em: 06 jan. 2023.



com a categoria. Por exemplo: os Parques Nacionais, categoria de unidade de conservação, têm por objetivo básico proporcionar à coletividade o desenvolvimento de atividades de educação e proteção ambiental, de recreação e de turismo ecológico. Portanto, sua utilização pelo público não se mostra marcada pelos traços de generalidade, impessoalidade e incondicionalidade que caracterizam os bens de uso.¹⁰

Com efeito, a visitação pública nas unidades de conservação sujeita-se a normas e restrições próprias, como a eventual limitação ao número máximo de visitantes ou a exigência de pagamento de ingresso. A necessidade de atendimento a essas condições legitimadoras, que podem variar caso a caso, afasta as unidades de conservação do conceito de bem de uso comum do povo, enquadrando-as como bens públicos de uso especial.¹¹

É cediço que o ICMBio integra a estrutura administrativa da União, uma vez que é vinculado ao Ministério do Meio Ambiente. O Balanço Geral da União (BGU) tem a finalidade de apresentar à sociedade a situação e os resultados orçamentário, financeiro e patrimonial da União.

Sendo assim, os registros contábeis concernentes ao ICMBio compõem o BGU. No tocante às Unidades de Conservação Federal, seus registros contábeis são lançados no BGU na rubrica Bens de Uso Especial, como se vê a seguir:

Tabela 1 – Bens de Uso Especial – Fazendas, Parques e Reservas por Órgão Dados em: R\$ milhões

	31/12/2021	31/12/2020	AH(%)
Fundação Nacional do Índio (Funai)	256.607	102.795	149,63
Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra)	97.057	93.555	3,74
Ministério da Economia	33.302	35.078	(5,06)
Comando do Exército	10.799	10.797	0,02
Instituto Chico Mendes de Conservação de Biodiversidade (ICMBio)	9.212	9.235	(0,25)
Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações	8.239	8.244	(0,05)
Outros	3.969	9.3483	13,95

Fonte: Balanço Geral da União, p. 122¹².

10 MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Bens públicos**: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas. Belo Horizonte: Fórum, 2009, p.217.

11 SILVA NETO, René da Fonseca e. Uso público em unidades de conservação federais: apontamentos sobre as modalidades de delegação. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3405, 27 out. 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/22903>. Acesso em: 03 jan. 2023.

12 BRASIL. **Balanço Geral da União**: Demonstrações Contábeis Consolidadas da União. Secretaria do Tesouro Nacional, p. 95, 1º/2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:39486. Acesso em: 03 jan. 2023.



Desse modo, os registros contábeis concernentes ao ICMBio compõem o BGU. Por isso, os lançamentos contábeis das Unidades de Conservação Federal deverão ser efetuados no BGU (BRASIL, 2021). Nesse sentido, a PGFN demonstra desconhecimento da contabilidade pública, a qual impõe adotar o método das partidas dobradas para os gestores públicos, consoante dispõe o artigo 86, da Lei nº 4.320/1964: “A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas”.¹³

Veja-se a situação hipotética:

1. Empresa X tem imóvel avaliado em R\$ 1.000.000,00 que foi desapropriado pelo ICMBio e possui dívida ativa da União (tributária, que não é do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) no montante de R\$ 1.000.000,00;
2. O ICMBio não tem recursos financeiros para indenizar a Empresa X. Assim, por meio do instituto da dação de pagamento de bens imóveis, o ICMBio não terá de comprometer seu orçamento, uma vez que, concretizada a dação do bem imóvel, o crédito tributário será extinto na cifra de R\$ 1.000.000,00 e, conseqüentemente, o imóvel será incorporado e lançado no BGU como bem de uso especial, no valor de R\$ 1.000.000,00, conforme exemplo hipotético, em consonância com o método das partidas dobradas.

Consoante item 3.6.6 do MCASP (BRASIL, 2018, p. 66), o recebimento da dívida ativa na forma de bens também poderá corresponder a uma receita orçamentária no momento do recebimento do imóvel, efetuando-se o registro da execução orçamentária da despesa com a sua aquisição, mesmo que não tenha havido fluxo financeiro. Veja-se:

3.6.6. Receita Orçamentária Por Baixa De Dívida Ativa Inscrita (...)

As formas de recebimento da dívida ativa são definidas em lei, destacando-se o recebimento em espécie e o recebimento na forma de bens, tanto pela adjudicação quanto pela dação em pagamento, sendo que o recebimento na forma de bens também poderá corresponder a uma receita orçamentária no momento do recebimento do bem, efetuando-se o registro da execução orçamentária da despesa com a sua aquisição, mesmo que não tenha havido fluxo financeiro. Esse procedimento permite a observância da legislação quanto à destinação dos recursos recebidos de dívida ativa. Observe-se que, mesmo que não se efetue a execução orçamentária da receita e da despesa decorrente desse procedimento, a administração deve propiciar os meios para que a destinação dos recursos recebidos em dívida ativa, mesmo que na forma de bens, seja garantida. (BRASIL, MCASP, 2018)

13 BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, [1964]. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=4320&ano=1964&ato=221c3Zq5UNVRVT2b4>. Acesso em: 03 jan. 2023.



Em consonância com o item 5.2.4.2 do MCASP, o recebimento do imóvel, no valor de R\$ 1.000,000,00 (caso hipotético), acarretará a baixa da dívida ativa e, conseqüentemente, a incorporação do imóvel dado em dação em pagamento (BRASIL, 2018, p. 66). Segundo o item 5.2.4, alínea “a”, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a baixa da dívida ativa pode ocorrer por meio de recebimento de bens, de direitos ou em espécie (BRASIL, 2018, p. 64).

O método das partidas dobradas está baseado na compensação, ou seja, para cada débito existente, um crédito deve ser tomado como correspondente. Um evento pode ter vários débitos e créditos, de modo que haja um equilíbrio entre ativos e passivos.

Desse modo, em consonância com o método das partidas dobradas, o lançamento contábil¹⁴, no caso hipotético, será o seguinte:

Registro da receita orçamentária referente ao recebimento da dívida ativa da União

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx Receita a Realizar (R\$ 1.000.000,00)

C 6.2.1.2.x.xx Receita Realizada (R\$ 1000.000,00) Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

Registro da baixa de dívida ativa da União

Natureza da informação: patrimonial – Bens de Uso Especial

D 1.2.3.x.x.xx Imobilizado (R\$ 1.000.000,00)

C 1.x.x.x.xx Créditos a Receber – Dívida Ativa. (R\$ 1.000.000,00). (BRASIL, 2018, p. 361)

14 Exemplo de lançamento para utilização do Procedimento de Registro 2 consoante ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, p.359, “a inscrição em dívida ativa deverá ser realizada por meio de um dos dois procedimentos a seguir, conforme o nível de controle desejado pelo ente: a. Procedimento de Registro 1. Utiliza contas de controle para acompanhar todo o processo de inscrição do crédito em dívida ativa, desde o inadimplemento até a efetiva inscrição. Requer uma maior integração entre as diversas etapas e unidades envolvidas. b. Procedimento de Registro 2. Haverá registro contábil apenas no momento da efetiva inscrição dos valores em dívida ativa, dispensando o uso de contas de controle. Este procedimento deve ser utilizado quando houver dificuldade de integração entre as diversas unidades participantes do processo”.



No caso hipotético, para a baixa da dívida ativa da União, houve uma compensação no valor de R\$ 1.000.000,00 referente à dívida ativa da Empresa X, mediante dação em pagamento de bem imóvel, o qual comporá o patrimônio da União, como bem de uso especial, em consonância com o método das partidas, com o item 5.2.4, alínea “a”, do MCASP e com o inciso II, do art. 99, do Código Civil/2002.

Frisa-se que o legislador ordinário não vislumbrou apenas a contrapartida financeira para extinção do crédito tributário como é o caso do “pagamento”, haja vista ter estabelecido no rol das modalidades a compensação, a transação e a dação em pagamento, conforme incisos II, III e XI do art. 156 do CTN (BRASIL, 1966).

Sendo assim, não há que se falar em pagamento do imóvel por parte do ICMBio, pelos seguintes motivos:

1. Se o ICMBio pagar R\$ 1.000.000,00 à União estará em dissonância com o método das partidas dobradas, uma vez que a União terá uma receita a maior de R\$ 1.000.000,00, haja vista que o referido bem já foi incorporado na categoria de bens de uso especial no BGU, quando da extinção do crédito tributário, consoante MCASP e inciso II do art. 99 do Código Civil/2002; e
2. Como já demonstrado, o legislador não atrelou a extinção do crédito tributário em contrapartida financeira, tanto que existe o instituto da compensação, da transação e da dação em pagamento, conforme incisos II, III e XI do art. 156 do CTN. De idêntica gravidade, o § 3º do art. 6º da Portaria PGFN nº 32/2018 estabelece que, após a aceitação da proposta, o processo administrativo será encaminhado para a unidade descentralizada da PGFN, para emissão do Darf ou GPS, para recolhimento integral do valor correspondente à dação em pagamento (BRASIL, 2018).

A redação desse dispositivo enseja o entendimento de que o ente interessado na dação, administração direta ou indireta, efetue o recolhimento integral à União, como se o ente federativo estivesse comprando o imóvel da União, objeto da dação em pagamento de bens imóveis, o que não deverá ocorrer, porque ensejará enriquecimento sem causa pela Administração Pública.

Tendo em vista as fundamentações supracitadas, o texto do § 3º do art. 6º da referida Portaria deverá ser aprimorado, uma vez que a emissão do Darf ou da GPS somente ocorrerá se o valor do bem ou dos bens ofertados na dação for menor que o crédito inscrito em dívida ativa com atualização, juros, multa e encargos legais, a fim de que o devedor (contribuinte) complemente a diferença entre o valor dos créditos inscritos em dívida ativa e o valor do bem ou dos bens ofertados.

Nessa seara, consta a mesma impropriedade no inciso V do art. 7º da referida Portaria, o qual exige o recolhimento integral do valor correspondente à dação em pagamento para extinguir os créditos inscritos em dívida ativa (BRASIL, 2018).



Reza o inciso II do art. 4º da Lei nº 13.259/2016 que a dação abranja a totalidade do crédito ou créditos que se pretende liquidar, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro quando a totalidade da dívida for maior que o valor do bem ou dos bens ofertados (BRASIL, 2018).

Depreende-se, portanto, que o recolhimento somente ocorrerá se a totalidade do crédito inscrito em dívida ativa for maior que o valor do bem ou dos bens ofertados em dação, cuja diferença deverá ser complementada em dinheiro pelo contribuinte.

Nesse sentido, em obediência ao inciso II do art. 4º da Lei nº 13.259/2016, a redação do caput e do inciso V do art. 7º da Portaria PGFN nº 32/2018 deveria ser a seguinte:

Art. 7º A extinção dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União está condicionada:

(...) V - ao complemento em dinheiro pelo devedor, quando a totalidade da dívida ativa com atualização, juros, multa e encargos legais for maior que o valor do bem ou dos bens ofertados em dação.

Portanto, é descabida a exigência de declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel, bem como o recolhimento integral por parte do ente interessado na dação em pagamento de bens imóveis.

É evidente que tais exigências ensejam enriquecimento ilícito da União, uma vez que o ente público, da mesma esfera federativa, terá que pagar novamente o valor do bem ou do próprio crédito original, que foi extinto pela dação em pagamento, haja vista que o imóvel será incorporado ao patrimônio da União.

Diante do exposto, deverão ocorrer as seguintes alterações na Portaria PGFN nº 32/2018, em consonância com o método das partidas dobradas, com o MCASP e com o inciso II do art. 4º da Lei nº 13.259/2016:

- i. Exclusão do termo “declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel oferecido em dação em pagamento” constante nas alíneas “f” e “g” do inciso III do art. 5º e nas alíneas “f” e “g” do Anexo único;
- ii. A redação do § 3º do art. 6º deverá ser a seguinte: “§ 3º Após [...], se o valor do bem ou dos bens ofertados na dação for menor que o crédito inscrito em dívida ativa, o processo administrativo será encaminhado para a unidade descentralizada da PGFN, para o encaminhamento, ao órgão ou pessoa jurídica de direito público interessada, do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) ou Guia da Previdência Social (GPS), acompanhado do código relativo ao crédito fazendário cobrado, processando-se via Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi), a fim de que o devedor complemente a diferença entre o valor total da dívida ativa com atualização, juros, multa e encargos legais e o valor do bem ou dos bens ofertados na dação”; e



- iii. A redação do caput e do inciso V do art. 7º deverá ser a seguinte: “Art. 7º A extinção dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União está condicionada: [...] V - ao complemento em dinheiro pelo devedor, quando a totalidade da dívida ativa com atualização, juros, multa e encargos legais for maior que o valor do bem ou dos bens ofertados em dação”.

Traçadas as supracitadas alterações da Portaria em epígrafe, faz-se necessário abordar a ausência de laudo de avaliação dos imóveis de unidades de conservação federal pelo ICMBio.

4. AUSÊNCIA DE LAUDO DE AVALIAÇÃO DOS IMÓVEIS DE UNIDADES DE CONSERVAÇÃO FEDERAL PELO ICMBIO

A Portaria PGFN nº 32/2018 não prevê a dação em pagamento para imóveis desapropriados pelo ICMBio, mas apenas pelo Incra, no caso de reforma agrária¹⁵, consoante seu inciso II, § 4º, do art. 3º (BRASIL, 2018).

Segundo a Procuradoria Federal especializada junto ao ICMBio, o art. 3º, § 4º, inciso II, da Portaria em epígrafe, demonstra que o interesse na dação em pagamento de imóveis rurais poderá ocorrer somente quando se tratar de áreas destinadas à reforma agrária, uma vez que não prevê avaliação dos imóveis rurais localizados em unidades de conservação federal de posse e domínio público, os quais deverão ser avaliados pelo ICMBio.¹⁶

À luz do Parecer nº 00203/2019/COMAF/PGF/ICMBio/PGF/AGU, a PGFN deixou de verificar a vultosa economia que poderia ser gerada no Orçamento Fiscal da União, uma vez que a União não despenderá recursos para aquisição de um imóvel ao desapropriá-lo. Veja-se:

[...] o pensamento que norteou a mudança da PGFN deixa também de perceber a economia indireta que poderia ser gerada no Orçamento Fiscal da União, já que não seria mais preciso despender recursos para aquisição de um imóvel que poderia receber em pagamento. É importante destacar que todo imóvel rural situado em unidade de conservação federal de domínio público que esteja baseado em um título de domínio legítimo terá de ser desapropriado. [...]

15 Art. 3º Somente será autorizada a dação em pagamento de bem imóvel: (...) § 4º O laudo de avaliação do bem imóvel de que trata esta Portaria deverá ser emitido: I - por instituição financeira oficial, em se tratando de imóvel urbano; II - pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), em se tratando de imóvel rural, caso em que o procedimento ocorrerá em atendimento ao interesse social, para fins de reforma agrária.

16 **Parecer nº 00203/2019/COMAF/PGF/ICMBio/PGF/AGU.** Ementa: regularização fundiária. Consulta. Dação em pagamento de imóvel rural para extinção de débito tributário inscrito em dívida ativa da União. Regulamentação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Questionamentos da CGTER. Requisitos da portaria da PGFN em desacordo com a normatização interna do ICMBio. Análise crítica da regulamentação. Conclusões e recomendações. Processo via Sistema Eletrônico de Informações (SEI) nº 02070.007129/2019-69.



Se fosse oportunizada a possibilidade de receber tais imóveis como pagamento de dívidas tributárias da União, o próprio Estado brasileiro estaria economizando uma enorme soma de recursos públicos. Além disso, aponta-se ainda é que o imóvel a ser dado em pagamento muito possivelmente será adquirido pela União por um valor inferior ao que resultaria de uma desapropriação, vez que o devedor estará pressionado pela possibilidade de sofrer uma execução fiscal. (Parecer nº 00203/2019/COMAF/PGF/ICMBio/PGF/AGU)

Ressaltamos que o passivo fundiário ambiental está na monta de R\$ 23 bilhões, conforme informou o ministro do Meio Ambiente, à época, Ricardo Salles.¹⁷ A Procuradoria Federal especializada junto ao ICMBio alerta que todo imóvel rural situado em unidade de conservação federal terá de ser desapropriado.

Destarte, o Decreto é o ato jurídico perfeito para a desapropriação do imóvel. É a materialização do princípio da supremacia do interesse público, não cabendo à PGFN em sede de oportunidade e conveniência negar a dação em pagamento de bens imóveis desapropriados pelo ICMBio. Ora, com a devida vênia, se o Judiciário não pode adentrar na conveniência e oportunidade da escolha do imóvel desapropriado pela Administração, o que dirá a PGFN...

Nesse sentido, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) decidiu que “não é dado o Judiciário examinar o ato da Administração, sob os critérios de oportunidade, necessidade e conveniência da desapropriação” (CARVALHO FILHO, 1994, p. 645).

Logo, é desarrazoado a PGFN negar a dação em pagamento do imóvel desapropriado, uma vez que cabe ao Estado providenciar a indenização, a qual é totalmente viável por meio da dação em pagamento, a fim de evitar litígios e proporcionar a recuperação de créditos tributários inscritos em dívida ativa.

Sendo assim, a Portaria PGFN nº 32/2018 deveria contemplar os imóveis desapropriados pelo ICMBio, os quais poderão ser quitados pela União mediante dação em pagamento de bens imóveis, pelos seguintes motivos:

- i. Decreto de desapropriação representa a supremacia do interesse público e o Estado deverá indenizar, não cabendo à PGFN, por oportunidade e conveniência, negar a dação em pagamento de bens imóveis desapropriados pelo ICMBio, uma vez que propiciará a redução dos créditos tributários e do passivo fundiário (que perfaz um total de R\$ 23 bilhões); e
- ii. O país economizará vultosa soma de recursos públicos por não ter que alocar recursos para pagar as desapropriações efetuadas pelo ICMBio.

17 Salles: Meio Ambiente quadruplicou indenizações por desapropriação de terras. **Agência Brasil**. Publicada em 29/09/20220. Disponível em: <https://www.canalrural.com.br/noticias/salles-meio-ambiente-quadruplicou-indenizacoes-por-desapropriacao-de-terras/SA>. Acesso em: 03 jan. 2023.



Portanto, não há óbice para a Portaria PGFN nº 32/2018 prever o laudo de avaliação dos imóveis rurais referentes às Unidades de Conservação Federal de posse e domínio público pelo ICMBio, contemplando o instituto da dação em pagamento para tais propriedades.

Desse modo, a redação do inciso III do § 4º do art. 3º da referida Portaria poderia ser a seguinte:

Art. 3º [...]

§ 4º

[...]

III - pelo Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade, em se tratando de imóveis rurais referentes às Unidades de Conservação Federal.

Logo, a Portaria PGFN nº 32/2018 não contemplou dação em pagamento para imóveis desapropriados pelo ICMBio, contudo, na contramão da Carta Política de 1988, previu o referido instituto para os imóveis desapropriados, com a finalidade de reforma agrária, como será visto no próximo tópico.

5. DA DESAPROPRIAÇÃO PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA: VEDADA DAÇÃO EM PAGAMENTO DE BENS IMÓVEIS

A desapropriação para fins de reforma agrária é do tipo desapropriação-sanção, porque busca punir aquele que não cumpre a função social de sua propriedade. É de competência exclusiva da União, com supedâneo no artigo 184 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.¹⁸

Sendo assim, o Poder Constituinte originário impôs que os imóveis desapropriados para fins de reforma agrária deverão ser indenizados mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, cuja utilização será definida em lei.

18 BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [1988] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 jan. 2023.



Convergente à imposição constitucional, consta no BGU, conta contábil – Créditos a Receber – Regularização Fundiária no valor de R\$ 7,8 bilhões, que se referem à emissão de títulos de dívida agrária-TDA¹⁹. Veja-se:

Tabela 2 – Demais Créditos e Valores – Curto e Longo Prazo - Dados em: R\$ milhões

	31/03/2021	31/12/2020	AH (%)
Créditos Sub-rogados – Estados	36.467	33.282	9,57
Honra de Garantias a Receber	15.300	13.135	16,49
Créditos a Receber – Infrações	14.612	15.630	(6,51)
Créditos por Dano ao Patrimônio	13.338	13,250	0,66
Adiantamentos Concedidos	11.281	8.917	26,50
Depósitos restituíveis e valores Vinculados	9.968	11.032	(9,64)
Créditos a Receber – Regularização Fundiária	7.827	7.827	-
Valores a Recuperar por Indenização de Sinistros	4.032	3.678	9,63
Créditos a Receber – Instituições Financeiras	3.481	3.443	1,12
Outros	14.248	10.745	32,60
Total Bruto (I)	130.554	120.938	7,95
Ajuste para Perdas (II)	52.479	49.717	5,56
Total Líquido (III = I -II)	78.075	71.222	9,62

Fonte: Balanço Geral da União (BRASIL, 2021, p. 95).

No que tange a títulos de dívida agrária-TDA, reconhecendo a imposição do art. 184 da Carta Magna, consta a seguinte informação no BGU (BRASIL, 2021, p. 95), a saber:

Em resumo, esses créditos decorrem da atribuição que a União detém de desapropriar, por interesse social e para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária ao seu antigo proprietário, nos termos do art. 184 da CF/1988. (BRASIL, 2021, p. 95)

¹⁹ Os TDA são emitidos pela STN, na forma escritural, nos termos do artigo 3º do Decreto 578, de junho de 1992, a quem cabe a gestão para pagamento de resgates e juros. Os títulos são custodiados pela Caixa Econômica Federal (CEF) e ficam sob o controle da Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos (Cetip). Os títulos só podem ser resgatados ou negociados após sua liberação pela Justiça Federal – condição indispensável à imissão do Incra na posse legal do imóvel desapropriado ou adquirido através de compra direta.



Insta ressaltar que as jurisprudências do TRF-1/2 são uníssonas ao exarar que os Títulos da Dívida Agrária-TDA não se apresentam como hábeis para a quitação de tributos federais, tanto na forma de pagamento, dação, compensação ou qualquer outra forma de extinção do crédito tributário, uma vez que não há previsão legal específica. Veja-se:

EMENTA. TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA PARA QUITAÇÃO DE TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE.

1.Os títulos da dívida agrária, espécie de Título da Dívida Pública, de validade jurídica discutível e de difícil resgate, não se apresentam como hábeis a quitação de tributos federais, tanto na forma de pagamento, dação, compensação ou qualquer outra forma de extinção do crédito tributário. Precedentes desta Corte Regional Federal. 2.Apelação provida. 3.Retorno dos autos à instância de origem para o prosseguimento da execução.²⁰

EMENTA. TRIBUTÁRIO. TÍTULOS DE DÍVIDA AGRÁRIA. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DAÇÃO EM PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

5- Inexiste qualquer lei específica autorizando a utilização de direitos creditícios relativos a Títulos da Dívida Agrária para quitação de tributos, por meio da dação. 6- Recurso não provido.²¹

EMENTA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADEQUAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. REMISSÃO. CRÉDITO CONSOLIDADO SUPERIOR AO ESTABELECIDO PELA LEI Nº11.941/2009. SUBSTITUIÇÃO DE PENHORA POR BEM DE TERCEIRO. DAÇÃO EM PAGAMENTO. TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. [...]

5. Ademais, esta egrégia Corte firmou entendimento de que: “Não há amparo legal para a utilização de Títulos da Dívida Agrária com a finalidade de garantir o débito ou quitar tributos, seja por meio de consignação em pagamento ou por qualquer das modalidades de extinção do crédito tributário contempladas na lei. Deste modo, não servindo para garantia, também não servem para quitação de tributos, seja na forma de dação em pagamento, compensação ou qualquer outra modalidade que tenha por finalidade a extinção do crédito tributário.”²²

20 BRASIL. **TRF-1 - Ac: 115705 RO 1999.01.00.115705-3**. Relator: Desembargador Federal Italo Fioravanti Sabo Mendes, Data de Julgamento: 25/03/2003, Quarta Turma, Data de Publicação: 15/05/2003, DJ p.102.

21 BRASIL. **TRF-2 - AG: 114362 RJ 2003.02.01.006353-2**. Relator: Desembargador Federal LUIZ ANTONIO SOARES, Data de Julgamento: 10/10/2006, QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, Data de Publicação: DJU - Data:12/12/2006, p. 80.

22 BRASIL. **TRF-1 - Ac: 00559281920004019199**. Relator: Desembargador Federal Hercules Fajoses, Sétima Turma, Data de Publicação: 30/11/2018.



EMENTA TRIBUTÁRIO. DAÇÃO EM PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS COM TÍTULOS DA DÍVIDA AGRÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. Os Títulos da Dívida Agrária não são hábeis à quitação de tributos, seja em forma de dação, compensação ou qualquer outra modalidade que tenha por objetivo extinguir o crédito tributário, tendo em vista que padecem do requisito de “liquidez e certeza”. Precedentes TRF/1ª Região. 2. Ademais, as hipóteses de extinção do crédito tributário estão previstas, em rol taxativo, no art. 156 do CTN, devendo ser interpretadas restritivamente, à luz da legalidade estrita. Não havendo previsão legal acerca da quitação de dívida tributária por intermédio de Títulos da Dívida Agrária, quer por compensação ou qualquer outra modalidade, deve ser afastada a pretensão da autora. Precedente STJ. 3. Apelação da autora desprovida.²³

Os TDA poderão ser utilizados junto ao setor público nas seguintes situações, conforme art. 11 do Decreto nº 578/1992, a saber:

Art. 11. Os TDA poderão ser utilizados em:

I - pagamento de até cinquenta por cento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural;

II - pagamento de preço de terras públicas; III - prestação de garantia;

IV - depósito, para assegurar a execução em ações judiciais ou administrativas;

V - caução, para garantia de:

a) quaisquer contratos de obras ou serviços celebrados com a União;

b) empréstimos ou financiamentos em estabelecimentos da União, autarquias federais e sociedades de economia mista, entidades ou fundos de aplicação às atividades rurais criadas para este fim;

VI - a partir do seu vencimento, em aquisição de ações de empresas estatais incluídas no Programa Nacional de Desestatização.²⁴

Logo, o rol do Decreto nº 578/1992 é taxativo quanto às hipóteses em que o TDA escritural poderá ser utilizado junto ao setor público, o qual não contempla a dação em pagamento de

23 BRASIL. **TRF-1 - Ac: 114845620054013400**. Relatora: Juíza Federal Lana Lúcia Galati (Conv.), Data de julgamento: 07/11/2014, Oitava Turma, Data de Publicação: 21/11/2014.

24 BRASIL. **Decreto nº 578, de 24 de junho de 1992**. Dá nova regulamentação ao lançamento dos Títulos da Dívida Agrária. Brasília: Presidência da República, [1992]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0578.htm. Acesso em: 06 jan. 2023.



bens imóveis. Por oportuno, consignamos que o Decreto nº 578/1992 está eivado de vício de inconstitucionalidade, uma vez que a norma constitucional insculpida no art. 184 da Carta da República exige que a utilização do TDA seja regulamentada por meio de lei.

Tal anomalia enseja arguição de inconstitucionalidade do Decreto nº 578/1992 pelos legitimados, conforme artigo 102, I, alínea “a” c/c o art. 103, incisos I a IX, da Constituição Federal da CF/88. Enquanto os legitimados em sede de controle concentrado e o judiciário no controle difuso não argüem a constitucionalidade, o Decreto nº 578/1992 permanece no mundo jurídico.

Mister frisar que o Incra, criado pelo Decreto nº 1.110, de 9 de julho de 1970, é uma autarquia federal, cuja missão prioritária é executar a reforma agrária e realizar o ordenamento fundiário nacional.

Sendo assim, o instituto da dação em pagamento não deverá ser aplicado aos imóveis desapropriados para fins de reforma agrária e, portanto, não deverá ocorrer avaliação do Incra, nos dispositivos da Portaria PGFN nº 32/2018.²⁵ Logo, não há margem legal, conforme jurisprudências exaradas pelo TRF-1/2, para o instituto da dação quando se tratar de imóveis desapropriados pelo Incra, sendo imprescindível a revogação do inciso II do § 4º do art. 3º e da alínea “c” do Anexo único.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da Lei Complementar nº 104/2001, o artigo 156, inciso XI, do Código Tributário Nacional, instituiu a modalidade dação em pagamento de bens imóveis para extinção do crédito tributário. Para regulamentar a dação de bens imóveis, editou-se a Lei nº 13.259/2016, a qual conferiu, à época, ao Ministério da Fazenda as seguintes atribuições: avaliação do bem ou dos bens ofertados e a destinação específica dos créditos extintos por dação em pagamento.

Nesse sentido, exsurge a Portaria PGFN nº 32/2018, a qual apresenta antinomias jurídicas, quais sejam: enriquecimento sem causa pela Fazenda Pública; exigência de disponibilidade orçamentária e financeira e recolhimento integral do valor correspondente à dação em pagamento; ausência de laudo de avaliação dos imóveis de unidades de conservação federal pelo ICMBio; avaliação pelo Incra para imóveis destinados à reforma agrária sem amparo legal.

25 Art. 3º **Somente será autorizada a dação em pagamento de bem imóvel:** [...] II - pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra), em se tratando de imóvel rural, caso em que o procedimento ocorrerá em atendimento ao interesse social, para fins de reforma agrária. [...] Art. 5º O requerimento de dação em pagamento será apresentado perante a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) do domicílio tributário do devedor, a qual determinará a abertura de processo administrativo para acompanhamento, e deverá ser: [...] III - instruído com: [...] **e) laudo de avaliação elaborado** por instituição financeira oficial **ou pelo Incra**, em se tratando de imóvel rural, expedidos há menos de 360 (trezentos e sessenta) dias; (grifo nosso).



A Portaria PGFN nº 32/2018, ao exigir a renúncia expressa do proprietário do imóvel dado em dação, caso a avaliação do bem seja maior que o crédito tributário, enseja flagrante desobediência ao princípio que veda o enriquecimento sem causa da Administração Pública. A exigência de declaração de disponibilidade orçamentária e financeira do valor relativo ao bem imóvel, bem como o recolhimento integral por parte do ente interessado na dação ensejam, também, enriquecimento ilícito da União, uma vez que o ente público, da mesma esfera federativa, terá que pagar novamente o valor do bem ou do próprio crédito original, que foi extinto pela dação em pagamento, haja vista que o imóvel será incorporado ao patrimônio da União.

O instituto da dação em pagamento de bens imóveis viabiliza à União não despender recursos para indenizar imóvel desapropriado pelo ICMBio, portanto, é importante prever, na Portaria PGFN nº 32/2018, a avaliação pelo ICMBio para as unidades de conservação, uma vez que não há óbice desse instituto para o caso de imóveis por ele desapropriados.

Nesse sentido, a dação em pagamento é uma solução “sem dinheiro” para o imenso passivo fundiário ambiental na monta de R\$ 23 bilhões de reais, sem impactar no orçamento da União, sendo uma grande alternativa para dar fim às onerosas ações de desapropriação/ indenização, as quais demandam décadas para sua resolução.²⁶ Já no caso de avaliação pelo Incra, a PGFN não poderia prever a dação em pagamento para imóveis destinados à reforma agrária, já que a jurisprudência é uníssona em não permitir a quitação de tributos federais, seja na forma de dação, compensação ou em qualquer outra forma de extinção do crédito tributário, mediante Títulos da Dívida Agrária – TDA.

É inquestionável que a dação em pagamento de bens imóveis permitirá maior recuperação dos créditos tributários, de modo a oxigenar as empresas, que, desembaraçadas do peso da dívida fiscal, poderão retomar suas atividades econômicas, produzir riquezas, gerar emprego e alavancar o crescimento econômico do Brasil e, por conseguinte, elevar o grau de investimento pelas instituições de *rating*.²⁷

Portanto, a dação em pagamento é uma poderosa ferramenta para o Poder Público efetivar uma série de políticas públicas, entretanto, devido ao conjunto de antinomias jurídicas constantes na Portaria PGFN nº 32/2018, neste momento, é totalmente inviável a sua consecução.

26 PÁDUA, Maria Tereza Jorge. Sistema Brasileiro de Unidades de Conservação: de onde viemos e para onde vamos. In: **Congresso Brasileiro de Unidades de Conservação**. Curitiba: IAP; Unilivre; Rede Nacional Pró Unidade de Conservação, p. 214-236, 1997.

27 O *rating* é um termo em inglês que, traduzido, significa classificação. Mas, do ponto de vista econômico, ele costuma representar a avaliação do risco de crédito dada por uma agência de classificação de risco a um protagonista econômico, seja um Estado ou uma empresa. Assim, é bastante comum que ela seja aplicada a países, no tocante ao risco que eles oferecem aos investidores. Por isso, essa análise também é conhecida como classificação de crédito ou nota de crédito.



REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Balanco Geral da União**: Demonstrações Contábeis Consolidadas da União. Secretaria do Tesouro Nacional, p. 3-175, 1º/2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:39486. Acesso em: 03 jan. 2023.
- BRASIL. **Decreto nº 578, de 24 de junho de 1992**. Dá nova regulamentação ao lançamento dos Títulos da Dívida Agrária. Brasília: Presidência da República, [1992]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D0578.htm. Acesso em: 06 jan. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Brasília: Presidência da República, [1964]. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=4320&ano=1964&ato=221c3Zq5UNVRVT2b4>. Acesso em: 03 jan. 2023.
- BRASIL. **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. Brasília: Presidência da República, [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 03 jan. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília: Ministério da Justiça, [1980]. Disponível em: <https://legislacao.presidencia.gov.br/atos/?tipo=LEI&numero=6830&ano=1980&ato=6e3lzZE9UMrRVT437>. Acesso em: 3 jan. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000**. Regulamenta o art. 225, § 1º, incisos I, II, III e VII da Constituição Federal, institui o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2000]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9985.htm. Acesso em: 06 jan. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, [2002]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 06 jan. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016**. Altera as Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e nº 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Brasília: Palácio do Planalto, [2016]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13259.htm. Acesso em: 03 jan. 2023.



BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8. ed. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>. Acesso em: 05 jan. 2023.

BRASIL. **Parecer nº 00203/2019/ COMAF/PGF/ICMBio/PGF/AGU**. Ementa: regulamentação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Questionamentos da CGTER. Requisitos da Portaria da PGFN em desacordo com a normatização interna do ICMBio. Análise crítica da regulamentação. Conclusões e recomendações. Processo SEI nº 02070.007129/2019-69.

BRASIL. **Portaria PGFN nº 32, de 8 de fevereiro de 2018**. Regulamenta o procedimento de dação em pagamento de bem imóveis para extinção de débitos, de natureza tributária, inscritos em dívida ativa da União. Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, [2018]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90027>. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. **TRF-1 - Ac: 115705 RO 1999.01.00.115705-3**. Relator: Desembargador Federal Italo Fioravanti Sabo Mendes, Data De Julgamento: 25/03/2003, Quarta Turma, Data de Publicação: 15/05/2003, DJ p.102.

BRASIL. **TRF-1 - Ac: 00559281920004019199**. Relator: Desembargador Federal Hercules Fajoses, Sétima Turma, Data De Publicação: 30/11/2018.

BRASIL. **TRF-1 - Ac: 114845620054013400**. Relatora: Juíza Federal Lana Lúcia Galati (Conv.), Data de julgamento: 07/11/2014, Oitava Turma, Data de Publicação: 21/11/2014.

BRASIL. **TRF-2 - Ag: 114362 RJ 2003.02.01.006353-2**. Relator: Desembargador Federal Luiz Antonio Soares, Data de julgamento: 10/10/2006, Quarta Turma Especializada, Data de publicação: 12/12/2006, DJ, p. 80.

CAMARGO, Arthur Mesquita. Princípio da boa-fé orçamentária: aplicando o princípio ao sistema orçamentário brasileiro. **Revista Brasileira de Planejamento e Orçamento**. Brasília, v. 6, n. 2, p. 142, 2016. Disponível em: https://www.assecorsindical.org.br/files/6214/7456/2561/princ_pio_da_boa_f__or_ament_ria__aplicando_o_princ_pio_ao_sistema_or_ament_rio_brasileiro_.pdf. Acesso em: 02 jan. 2023.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 8. ed. Rev. Ampli. e Atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000. (TJSP – Ap. 246.253 – 11ª C. Civ. – Rel. Des. Gildo dos Santos – 1994.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Boletim de Licitação e Contratos Administrativos**. São Paulo: NDJ, abril de 1998.

MACEDO, Tiago e Costa da Conceição. A ilegalidade por trás da lei que possibilita o enriquecimento sem causa da União. **Revista Consultor Jurídico**, 15 ago. 2020. Opinião. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-15/tiago-macedo-precedente-temerario>. Acesso em: 20 dez. 2022.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Bens públicos: função social e exploração econômica: o regime jurídico das utilidades públicas**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

PÁDUA, Maria Tereza Jorge. 1997. Sistema Brasileiro de Unidades de Conservação: de onde viemos e para onde vamos. In: **Congresso Brasileiro de Unidades de Conservação**. Curitiba: IAP; Unilivre; Rede Nacional Pró Unidade de Conservação, 1997.

SALLES, Ricardo. **Passivo fundiário**. Disponível em: <https://www.gov.br/icmbio/pt-br/assuntos/noticias/ultimas-noticias/mma-quadruplica-pagamento-de-indenizacao-para-regularizacao-de-ucs>. Acesso em: 03 jan. 2023.

SILVA NETO, René da Fonseca e. Uso público em unidades de conservação federais: apontamentos sobre as modalidades de delegação. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3405, 27 out. 2012. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/22903>. Acesso em: 03 jan. 2023.