

Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004.

Interessado: Gabinete do Secretário da Receita Federal.

Assunto: Imputação Proporcional. Considerações ao estudo encaminhado ao Gabinete do Secretário da Receita Federal anexo à Nota SRF/Corat/Assessoria/Gab nº 18, de 2 de março de 2004.

O Gabinete do Secretário da Receita Federal, em atendimento a pedido formulado pela Coordenação-Geral de Administração Tributária (Corat) na Nota SRF/Corat/Assessoria/Gab nº 18, de 2 de março de 2004, solicitou a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) que analisasse estudo elaborado pela Auditora-Fiscal da Receita Federal (AFRF) XXXX sobre os métodos de imputação (alocação) de pagamentos a débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF).

2. No aludido estudo, são analisados, sob diferentes aspectos (conceitual, matemático-financeiro, operacional, etc.), o método de imputação proporcional, o método preconizado pelo Código Civil Brasileiro e o método de “amortização linear” adotado pela SRF desde a edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, para alocar determinado pagamento de débito tributário às parcelas que o compõem – principal, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios.

3. Após percuciente estudo sobre os mencionados métodos de imputação de pagamentos, a AFRF conclui que, sob todos os aspectos analisados, o método denominado “amortização linear” não deveria ser adotado na extinção de débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF, mas sim o método da imputação proporcional ou, como segunda opção, o método preconizado pelo Código Civil.

4. Em atendimento ao pleito do Gabinete do Secretário da Receita Federal, esta Cosit, no exercício de suas competências previstas no art. 57 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á a efetuar análise jurídica da matéria abordada no estudo que lhe foi encaminhado, ainda que se mostrem, de modo geral, adequadas as análises matemático-financeira e outras efetuadas no aludido estudo.

5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus arts. 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código.

6. Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verifica-se que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios).

7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, *in verbis*:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I – em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II – primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III – na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV – na ordem decrescente dos montantes.

8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda –, poder-se-ia desde logo inferir, *a contrario sensu*, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, “na mesma proporção”, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, *in verbis*:

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

(...)”

10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se à conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário, ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário.

10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.

10.2 Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$100,00 de tributo, R\$20,00 de multa moratória e R\$10,00 de juros moratórios efetuasse o pagamento de R\$80,00 a título de tributo, R\$50,00 a título de multa moratória e R\$10,00 a título de juros moratórios, ou efetuasse o pagamento de R\$150,00 a título de tributo, R\$10,00 a título de multa moratória e R\$5,00 a título de juros moratórios? Qual seria a proporcionalidade a ser observada, na restituição, entre tributo, juros moratórios e penalidade pecuniária?

11. É bem verdade que vários doutrinadores pátrios têm entendido que o disposto no art. 163 do CTN somente se mostra aplicável previamente ao pagamento efetuado pelo sujeito passivo, como é o caso de Mizabel Abreu Machado Derzi, que, em nota inserida na obra “Direito Tributário Brasileiro”, de autoria do Professor Aliomar Baleeiro (11ª Edição, Editora Forense, pág. 873), leciona o seguinte:

A imputação é uma prerrogativa da Fazenda Pública sempre prévia ao pagamento. Essa a posição da doutrina e da jurisprudência. Por isso o seu exercício ocorre raramente, uma vez que o recolhimento dos tributos e encargos é usualmente feito por meio de guias nas quais se registra a obrigação específica que se está a pagar. A imputação dependeria assim de uma mudança nos procedimentos arrecadatários. Portanto, efetuado o pagamento relativamente a

certo e determinado tributo, e estando o contribuinte munido da prova da quitação, não poderá a autoridade administrativa descaracterizá-lo, a posteriori, para evitar a decadência ou a prescrição em relação a outro débito vencido mais antigo e ainda não pago. Nem tampouco utilizar-se da escala do art. 163 para rejeitar pedido de compensação ou restituição, transferindo o pagamento do indébito que se fez a título de certo imposto para quitação de outro crédito legitimamente constituído. A imputação, portanto, é faculdade que somente pode ser exercida previamente ao pagamento. Se tal não ocorre e se dá a quitação fora da ordem do art. 163, ela é válida e intransferível. Caso contrário, se pudesse a autoridade fazendária transferir pagamentos ou imputar a posteriori, ofendida estaria a boa-fé do contribuinte, assim como tornar-se-iam vãos os prazos legalmente previstos de decadência e prescrição.

Uma vez pago certo e definido tributo, se a Fazenda Pública interessada não exerceu, previamente, a imputação, não poderá fazê-lo posteriormente, pois o pagamento extingue o crédito, tornando-se impossível a imputação e inaplicável o art. 163. O Código Tributário Nacional, naquele dispositivo, previu a imputação, como critério obrigatoriamente prévio, referente a créditos vencidos. Imputação de crédito pago é imputação de algo inexistente, que já foi extinto pelo pagamento. Decorre daí a freqüente observação doutrinária em torno do fato de que as práticas administrativas do sistema de cobrança e controle de pagamento pouca ou nenhuma atuação reservam ao art. 163.

12. Aliás, essa também vem sendo a orientação adotada pela SRF quando verificada a existência de mais de um débito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional relativamente aos tributos e contribuições administrados pelo órgão, haja vista que a SRF não tem promovido a realocação de pagamento de determinado débito efetuado pelo sujeito passivo na rede arrecadadora de receitas federais a outro débito do mesmo contribuinte que, caso observada a ordem do art. 163, teria sido primeiramente extinto.

13. Isso não significa dizer, contudo, que a imputação pela autoridade administrativa de pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário – que, em verdade, constitui-se mero ajuste dos valores informados a título de principal, multa e juros moratórios pelo sujeito passivo no preenchimento de determinado Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) – não possa ser efetuado pela autoridade competente da SRF posteriormente ao pagamento efetuado pelo sujeito passivo.

14. Conforme já mencionado, é o CTN que, ao dispor sobre a repetição do indébito tributário, indiretamente determina a proporcionalização do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas do débito por ele pago.

15. Os campos “principal”, “multa” e “juros” constantes do Darf sequer têm previsão legal, haja vista que o art. 32 da Lei nº 7.738, de 9 de março de 1989 (lei que atribuiu ao Ministério da Fazenda a competência para estabelecer instruções para o recolhimento das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal), nada dispõe sobre referido detalhamento, o mesmo se verificando em relação ao Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, donde consta delegação genérica de competência do Ministro da Fazenda ao Secretário da Receita Federal para dispor sobre o tema.

16. Referidos campos estão previstos apenas na Instrução Normativa SRF nº 81, de 27 de dezembro de 1996, a qual não tem o condão de, à revelia do CTN, permitir ao contribuinte imputar seu pagamento exclusivamente a determinada parcela do débito tributário.

17. Existindo no CTN, portanto, regra de imputação de pagamento entre as parcelas que compõem o débito tributário, inaplicável se mostra a utilização da regra da imputação preconizada pelo Código Civil Brasileiro aos débitos administrados pela SRF, haja vista que referida regra destina-se às imputações de pagamento de obrigações de natureza civil, e não às de natureza tributária.

18. Quanto à alegação de que a aplicabilidade da regra de imputação de pagamentos denominada “amortização linear” aos débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF teria sido estabelecida pelo *caput* do art. 43 e pelo inciso I do *caput* e inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cumpre primeiramente verificar o que dispõem referidos dispositivos legais, *in verbis*:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (grifou-se)

19. Analisando-se os dispositivos legais acima transcritos, verifica-se não ser adequada a exegese de que referidos dispositivos teriam instituído o método da “amortização linear” para os débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF.

19.1 Primeiro porque, conforme já demonstrado, é o CTN que estabelece a regra geral (obrigatória) de imputação proporcional de pagamento entre as parcelas que compõem o débito tributário.

19.2 Segundo porque não se pode inferir que um dispositivo de lei tributária federal que instituiu penalidades aplicáveis a determinados descumprimentos de obrigações tributárias principais ou acessórias também teria por escopo estabelecer regra geral de imputação de pagamentos às parcelas que compõem todos os débitos tributários administrados pela SRF.

20. O fato de, em um primeiro momento, se constatar que determinado dispositivo legal que institui penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária teria pouca aplicabilidade num contexto de adoção da imputação proporcional de pagamentos entre as parcelas que compõem o débito tributário não pode levar o intérprete a inferir, a partir disso, que referido dispositivo legal também teria por escopo a modificação de referida regra geral de imputação.

21. Não se pode deixar de apontar ainda a inconsistência jurídica do método de “amortização linear” que vem sendo parcialmente adotado pela SRF, haja vista que a admissibilidade da realocação dos “valores pagos a maior em determinado campo do Darf” ao(s) campo(s) do Darf no(s) qual(is) se verifica “pagamento a menor” afigura-se incompatível com os princípios que norteiam a corrente interpretativa que propugna pela adoção do aludido método, quais sejam, os de que a imputação efetuada pelo sujeito passivo deve ser sempre respeitada, mesmo no que concerne às parcelas que compõem o débito tributário, e que à Administração Fazendária é vedada a realocação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre referidas parcelas.

22. Por fim, cumpre lembrar que a aplicabilidade da imputação proporcional aos débitos tributários administrados pela SRF é reconhecida pelo Conselho de Contribuintes, conforme se verifica a seguir:

“IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS – A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.” (Acórdão 105-13065, proferido pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em Sessão de 26 de janeiro de 2000)

“IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL DO IMPOSTO – O crédito tributário somente se extingue na mesma proporção em que o pagamento o alcança; quando o pagamento se faz com insuficiência, decorrente de correção monetária do tributo efetuada a menor, a diferença se cobra por imputação proporcional de imposto, correção monetária, multa de ofício e juros moratórios.” (Acórdão 101-76607, proferido pelo Primeiro Conselho de Contribuintes)

23. São essas as considerações jurídicas que, em rápida abordagem, entende-se passíveis de serem efetuadas sobre o tema objeto do estudo anexo à Nota SRF/Corat/Assessoria/Gab nº 18, de 2 de março de 2004.

À consideração superior.

Fl. 6 da Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004.

Concordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coope.

MARIA DAS GRAÇAS PATROCÍNIO OLIVEIRA
Chefe Substituta da Dinog

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora-Geral da Cosit.

ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS
Coordenadora da Coope

Aprovo. Encaminhe-se ao Gabinete do Secretário da Receita Federal, com cópia para a Corat.

REGINA MARIA FERNANDES BARROSO
Coordenadora-Geral da Cosit

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A
INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE TAL DOCUMENTO PODE CONTER
CONCLUSÕES NÃO MAIS VÁLIDAS POR ESTAREM EM DESACORDO COM ATO
NORMATIVO OU INTERPRETATIVO EDITADO EM DATA POSTERIOR.**