



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

P A R E C E R

PGFN/CAT/Nº 74/2012

Imputação de pagamento. Art. 163 do CTN. Pagamento do crédito tributário após o seu vencimento, sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora. A imputação proporcional e a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, promovida pela Lei nº 11.488, de 2007.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Memorando nº 1533/2011-RFB/Gabin, de 20 de dezembro de 2011, encaminha consulta a esta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, constante da Nota Técnica 36 ã Cosit, de 2 de dezembro de 2011, nos termos seguintes:

óTrata a presente Nota Técnica de solicitação de manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional acerca da interpretação do Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008, relativamente à imputação do pagamento de débitos entre principal e multa devidos.

2. Esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) verifica que tem havido certa dificuldade na manutenção de lançamentos referentes à postergação do pagamento de tributos e, por isso, solicita a apreciação urgente da matéria, haja vista a possibilidade de perdas de créditos tributários.

3. A dúvida que se apresenta, relacionada ao Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008, é se este tem aplicação nas hipóteses de imputação proporcional, posto que o foco foi a análise da vigência da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, no tempo. Assim, embora o parecer em tela não trate especificamente da imputação, o questionamento é no sentido da validade da aplicação da imputação proporcional quando há um pagamento efetuado em atraso, ao se apropriar parte do valor pago como quitação do principal, outra parte como pagamento da multa de mora e ainda outra parte como juros de mora, sendo a diferença cobrada com multa de ofício. Isso porque há interpretação no sentido de a imputação proporcional ter sido afastada, conforme abordar-se-á à frente, o que vai de encontro ao entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

4. Cabe esclarecer que existe a Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004, e o Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005, ambos convergindo para a adoção do procedimento sistemático institucional de aplicação da imputação proporcional aos recolhimentos de tributos. Por outro lado, há decisões de Delegacias de Julgamento da RFB (DRF), baseadas no Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008, no sentido de não manter os lançamentos (principal e multa) efetuados com o método da imputação proporcional.

5. Nesse sentido, verifica-se que podem ocorrer as seguintes situações:

a) caso se aplique a imputação proporcional e seja lançado o resíduo a pagar com multa de 75%, de acordo com o Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005 e com a Nota Cosit nº 106, de 2004, a DRJ, com fundamento no Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008, tem julgado improcedente o crédito tributário lançado. Destaca-se que a multa não cai de 75% para 20%,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

2

mas é reduzida totalmente, bem como o próprio tributo lançado (principal e multa proporcional de 75%) sob alegado erro de enquadramento legal. Cumpre ressaltar que tais decisões da DRJ dificilmente seguem para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em razão de o valor exonerado não atingir o limite para recurso de ofício. Assim, fica-se sem a multa e sem o imposto;

b) caso seja lançada a multa de 20% isolada, a DRJ a mantém, mas o CARF derruba o lançamento com base no Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005. Dessa forma não se lança o tributo e se perde a multa.

6. Para melhor entendimento, esclarece-se que a Nota Cosit nº 106, de 2004, analisou a questão de qual método de imputação ã linear ou proporcional ã deveria ser utilizado no âmbito da RFB, concluindo pela imputação proporcional.

7. O pagamento de débitos tributários está disciplinado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 ã Código Tributário Nacional (CTN), como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) estando esse instituto regulado nos seus arts. 157 a 169.

7.1. Entretanto a imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios) não é abordada diretamente pelo CTN, sendo que se transcreve[m] os trechos relevantes da Nota Cosit em voga, que conclui pela adoção do método da imputação proporcional:

...

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 ã parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda ã, poder-se-ia desde logo inferir, *a contrario sensu*, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamento, entre referidas exações.

9. Tal entendimento é então ratificado pelo art. 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, ãna mesma proporção, dos juros de mora e das penalidade 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.

11. 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.

...



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 o 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.

...

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.

...

8. Por sua vez, o Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2995 ratifica o entendimento acerca da aplicação da imputação proporcional, conforme ementa abaixo:

Amortização linear. Impossibilidade. No silêncio do art. 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no art. 167, por analogia e simetria. Quando se trata da imputação do pagamento entre os valores do principal, multa e juros, de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional.

9. Contudo, ressalta-se que tanto a Nota Cosit nº 106, de 2004, como o Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005 foram emitidos antes da alteração ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 2007. A alteração foi no sentido de excluir o inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, porque tal dispositivo ensejava a amortização linear, que a PGFN havia refutado por ocasião do Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005. Portanto, entende-se que a imputação proporcional é compatível com a Lei nº 9.430, de 1996, e, inclusive, tem-se que os sistemas da RFB foram adequados para adoção dessa modalidade de imputação e não da imputação linear.

10. Esclarece-se que, inicialmente, a redação do art. 44, no que tange ao objeto desta análise, foi alterada pelo art. 18 da Medida Provisória (MP) nº 303, de 2006, que perdeu a eficácia. Posteriormente, a alteração foi tratada na Lei nº 11.488, de 2007. De qualquer forma, tanto a MP, como a lei retromencionadas, deixaram de prever a aplicação da multa de ofício isolada nos casos de pagamento ou de recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. Reproduz-se a nova redação do referido art. 44 que dispõe acerca da incidência de multa nos lançamentos de ofício, no que é relevante:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I ã de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
(grifou-se)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

4

II ã de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

11. A título de comparação apresenta-se, também, a redação antiga do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, de igual forma, no que é relevante:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, DE 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

I ã 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 (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007) (*grifou-se*)

II ã 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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

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

II ã 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 ã 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 ã 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 ã isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)

12. Nesse esteio, embora não estando diretamente relacionado ao tema em foco ã imputação ã, tem-se que o Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008 traz a ementa e as conclusões abaixo reproduzidas, envolvendo a questão da retroatividade benigna (art. 106,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

5

inciso II, alínea *cc* do CTN), em função do afastamento da multa de ofício nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória (modificação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007):

Artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996. Medida Provisória nº 303/2006. Medida Provisória nº 351/2006. Lei nº 11.488/2007. Parecer PGFN/CDA/CAT/Nº 2.237/2006. O artigo 14 da Lei nº 11.488 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de modo que deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea *cc* do Código Tributário Nacional. De qualquer forma, deverá ser cobrada a multa de mora faltante, calculada na forma do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, até o percentual máximo de 20% (vinte por cento), inclusive na forma do artigo 43 da Lei nº 9.430/96.

A retroatividade benigna supramencionada se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil alterar os valores em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, não havendo se falar em nulidade da certidão da dívida ativa.

MEMO/407/PRFN/4ª REGIÃO/GAB

...

16. Diante dessas considerações, conclui-se que:

a) o artigo 14 da Lei nº 11.488/2006 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, de modo que deve ser aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea *cc* do Código Tributário Nacional;

b) na hipótese de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, deve ser cobrada a multa de mora faltante prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, até o percentual máximo de 20% (vinte por cento), inclusive na forma do artigo 43 da Lei nº 9.430/96; (grifou-se)

c) a retroatividade benigna supramencionada se aplica a todos os créditos tributários ainda não extintos, devendo a Secretaria da Receita Federal do Brasil alterar os valores em cobrança administrativa, quer haja impugnação administrativa definitivamente julgada ou não, e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional retificar as Certidões de Dívida Ativa em cobrança administrativa ou judicial, quer haja ação judicial do devedor ou não, não havendo se falar em nulidade da certidão da dívida ativa.

13. Considerando menção feita ao art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, no item 16 *do* do Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008, reproduz-se o referido dispositivo legal:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

6

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 no pagamento.

14. Ocorre que no referido parecer é apresentado entendimento no sentido de a multa de mora ter caráter punitivo e, com base nesse argumento, o fato de ter havido derrogação da multa de ofício de 75%, nos casos de pagamento com atraso sem multa de mora, implica a adoção de penalidade ~~menos~~severa. Assim, como não há mais a previsão de multa isolada de 75% na hipótese de pagamento extemporâneo, a penalidade ~~menos~~severa seria a aplicação da multa de 20%, de acordo com entendimento exarado no item 16 do Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008.

15. No entanto, ao adotar a imputação proporcional, não se está cobrando multa de mora isolada, mas sim imputando uma parte do pagamento, efetuado em atraso, **a título de multa de mora** (no caso no percentual máximo de 20%), bem como outra parcela para o pagamento do principal e ainda outra parte para os juros de mora. Por consequência, restaria um valor não pago e sobre esse montante *[têm]* sido *efetuado[s]* lançamentos com multa de ofício, o que implica que essa multa está sendo exigida sobre montante não pago.

16. A fim de ilustrar o problema na prática, adiciona-se exemplo com as duas interpretações. Para tanto, considerando-se que um contribuinte devia Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF, em 2007, no valor de R\$ 1.500.000,00 e, em 2010, pagou em Darf o valor de R\$ 1.500.000,00, verifica-se:

Situação 1) De acordo com o Parecer da PGFN nº [1.936]/2005, cujo entendimento foi adotado pela RFB, aplicando-se a imputação proporcional, tem-se que em 2010, relativamente ao IRPF devido em 2007, o contribuinte recolheu: (considerando, além da multa de mora de 20%, juros selic hipotéticos no período entre o vencimento e o recolhimento = 23.78%):

Imposto = R\$ 1.043.260,54
Multa de 20% = R\$ 208.652,11
Selic acumulada (23,78%) = R\$ 248.087,36
Total = R\$ 1.500.000,00

Assim, considera-se que deixou de recolher IRPF devido em 2007 no valor de R\$ 456.739, 46 (R\$ 1.500.000,00 ñ R\$ 1.043.260,54)

O AUTO DE INFRAÇÃO constituirá então o valor devido e não recolhido do IMPOSTO DE RENDA acrescido da multa de ofício (75%) + juros de mora acumulados até a data da lavratura do auto. Ou seja:

IRPF devido e não recolhido = R\$ 456.739,46
MULTA de ofício de 75% = R\$ 342.554,59
+ JUROS Selic no vencimento do imposto até o pagamento do Auto de Infração. Ou seja, sem a aplicação da multa isolada de 75% afastada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Situação 2) De acordo com o entendimento algumas DRF, aplicando-se o Parecer da PGFN nº 795/2008, o AUTO DE INFRAÇÃO constituirá:

MULTA de mora ISOLADA no valor de 20% sobre R\$ 1.500.000,00. Portanto, R\$ 300.000,00.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

7

+ JUROS Selic ISOLADOS no percentual acumulado entre o vencimento em 2007 e o pagamento efetuado em 2010.

A orientação que está sendo encaminhada é pela imputação proporcional com fundamento na Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, e art. 61 e § 3º, conforme legislação vigente. Entretanto, em contrário, há o argumento das decisões que se baseiam no Parecer PGFN nº 795/2008.

17. Corroborando o exposto acerca da divergência que se observa no âmbito do contencioso administrativo, bem como no intuito de apresentar a forma como a questão em voga tem sido entendida, acarretando perdas de créditos tributários lançados, transcreve[m]-se três ementas: (i) a primeira, relativamente a julgamento ocorrido na DRJ, exonerando o crédito tributário ã aplicação de multa de mora faltante prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, na forma do art. 43 da mesma lei; (ii) a segunda, do antigo Conselho de Contribuintes (CC), e (iii) a terceira, do CARF, ambos os casos entendendo caber a multa de ofício decorrente da imputação de pagamento no percentual de 75%, nos termos abaixo com destaques adicionados, tendo sido também adicionado[s] trechos relevantes do voto vencedor.

DRJ:

Acórdão 12-3.828 ã 7ª Turma da DRJ/RJ1

Sessão de 18 de agosto de 2010

Processo 19740.000257/2008-91

Interessado: (...)

CNPJ/CPF (...)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA ã IRPJ

Ano-calendário: 2004

MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A multa moratória devida em razão do atraso, não é afastada em razão de denúncia espontânea.

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO.

NA hipótese de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, deve ser cobrada a multa de mora faltante prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, até o percentual máximo de 20% (vinte por cento), na forma do artigo 43, da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

CC e CARF:

Processo nº 13982.000875/2005-60

Recurso nº 148.017 Voluntário

Matéria AI ã IPI

Acórdão nº 202-18.737

Sessão de 13 de fevereiro de 2008

Recorrente: (...)

Recorrida DRJ em Ribeirão Preto ã SP

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados ã IPI

Período de apuração: 01/02/2001 a 31/07/2004

Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADES.

Não é nulo o auto de infração originado de procedimento fiscal que não violou as disposições contidas no art. 142 do CTN, nem as do art. 10 do Decreto 70.235/72.



NORMAS PROCESSUAIS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN.

Entre as penalidades excluídas pela denúncia espontânea não se inclui a multa moratória, não apenas porque inadimplemento não é infração tributária, mas também em razão da interpretação sistemática do Código Tributário Nacional que, a par de prever o instituto da denúncia espontânea em seu art. 138, determina, em seu art. 161, a imposição de penalidades cabíveis para as hipóteses de crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

RECOLHIMENTO APÓS O PRAZO DE VENCIMENTO, SEM INCLUSÃO DA MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO AOS VALORES DEVIDOS. EXIGÊNCIA DA DIFERENÇA NÃO PAGA COM MULTA DE OFÍCIO.

A imputação de pagamentos é a única forma de amortização proporcional de débitos admitida pelo Código Tributário Nacional (art. 163, c/c o art. 167).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA ã 150%.

Cabível a multa qualificada de 150% quando estiver perfeitamente demonstrado nos atos que o agente envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo desejado de, reiteradamente, ocultar parte dos tributos devidos, deixando, com isto, de recolhê-los à Fazenda Nacional.

MULTA DE OFÍCIO DECORRENTE DA IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. PERCENTUAL CABÍVEL.

Sobre a parte do crédito tributário decorrente da imputação de pagamentos a multa exigida deve ser de 75%.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação constitucional ao confisco é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. A vedação prevista no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal restringe-se ao valor do tributo ou contribuição, de forma que a exigência de multa de ofício prevista em lei não se reveste de caráter confiscatório.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia ã Selic para tributos federais (Súmula nº 3, do 2º Conselho de Contribuintes).

Recurso provido em parte.

(...)

Na imputação de pagamento, apura-se, primeiramente, o valor devido com todos os acréscimos legais, inclusive a multa de mora. Depois disso, por meio de uma regra de três simples, em que o total devido corresponde a 100% e o valor pago corresponde ao percentual visado, apura-se o percentual de quitação do débito. Multiplicando-se o percentual assim obtido pelo valor original do débito, obtém-se a parcela do valor original quitada com o pagamento em foco. Por último, excluindo-se a parcela assim encontrada do valor original do débito encontra-se a parte que restou em aberto. Todo este procedimento recebe o nome de imputação de pagamentos ou método de amortização proporcional de débitos e se fundamenta no art. 163, c/c art. 167, do CTN.

A legalidade desta metodologia foi examinada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CDA nº 1.935/2005, que concluiu ser a amortização proporcional a única forma de imputação admitida pelo Código Tributário Nacional.

No âmbito dos Conselhos de Contribuintes, a imputação proporcional também tem sido considerada legal, como demonstram as ementas dos seguintes julgados:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

9

COFINS e ACRÉSCIMOS LEGAIS e IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO não Legítima a exigência de multa de ofício e juros de mora sobre os débitos remanescentes de Contribuição, após convertidos os depósitos judiciais em renda da União e apurado o devido mediante imputação proporcional de pagamentos (CTN, art. 163). [...] (Ac. nº 202-09.715, de 08/12/97).

[...] COMPENSAÇÃO. FINSOCIAL. INSUFICIÊNCIA DE SALDO. IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTO. O valor da contribuição compensada em excesso, relativamente ao saldo de créditos apurados pelo Fisco, pode ser exigido por meio de auto de infração, a partir da imputação de pagamentos, meio idôneo para analisar o encontro de contas entre créditos e débitos. (Ac. nº 201-80.244, de 25/04/2007).

Portanto, agiu acertadamente a fiscalização, ao efetuar a imputação proporcional dos recolhimentos espontâneos da contribuinte, realizados sem a multa de mora, aos valores devidos na data de cada pagamento, exigindo no auto de infração as diferenças não pagas. Se o lançamento, nos moldes em que foi efetuado, é perfeitamente legal e não se questiona a exatidão dos valores exigidos, há de ser rejeitada a preliminar de nulidade do lançamento dessas quantias, em face da existência de denúncia espontânea.

Processo nº 12839.000899/2002-20
Recurso nº 162.820 Voluntário
Acórdão Nº 1803-00-098 nº 3ª Turma Especial
Sessão de 27 de julho de 2009
Matéria IRJ
Recorrente (...)
Recorrida 4ª TURMA DRJ CAMPINAS (SP)
Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA e IRPJ

Exercício: 1998

MULTA DE MORA ISOLADA. RECOLHIMENTO EM ATRASO.

Ante a revogação do dispositivo do ordenamento jurídico e o princípio da retroatividade benigna consoante o disposto no art. 106, II, III do CTN, sendo a imputação proporcional o meio legal de apurar insuficiências no recolhimento em atraso (Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005), impõe-se o cancelamento da exigência de multa de mora isolada.

DÉBITO DECLARADOS EM DCTF. REFIS.

Não comprovada a duplicidade de cobrança entre o imposto exigido no lançamento de ofício e o imposto constante do parcelamento no âmbito do REFIS, mantém-se a exigência contida no Auto de Infração objeto do litígio.

(...)

Destarte, é de se manter hígida a exigência do imposto de renda no montante de R\$ 12.188,80, uma vez que o saldo parcelado no REFIS corresponde a somente R\$ 5.325,81 e não no valor integral de R\$ 16.794,76, não restando caracterizada a duplicidade de cobrança conforme afirma a recorrente.

Já com relação à multa de mora isolada, no valor de R\$ 2.258,56 exigida em virtude da falta de pagamento no prazo da parcela recolhida em 31/10/1997, considerando a revogação do inciso II do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, pela Lei nº 11.488/2007 e considerando ainda, que a imputação proporcional é a única forma legal de exigência de valores recolhidos com insuficiência, conforme exposto no Parecer PGN/CDA nº 1.936/2005, deve ser integralmente cancelada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

10

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência relativa a multa de mora isolada de R\$ 2.258,56.

18. No caso do voto da DRJ, por se tratar de crédito tributário exonerado, para melhor compreensão transcrevem-se os excertos do julgamento, destacando-se os pontos relevantes:

(...)

Até a edição da Lei nº 9.430/96, por não haver qualquer previsão legal quanto ao tratamento a ser dado nos casos de pagamentos intempestivos, e sem os acréscimos legais devidos, entendo que cabe a imputação proporcional tendo por base os argumentos do Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005, que faz analogia com os artigos do CTN que regem a restituição de pagamento indevido, trazidos no voto do nobre relator.

Entretanto, com a edição da Lei nº 9.430/96, surgiu a expressa determinação legal do procedimento a ser adotado no caso de pagamento fora do prazo sem os acréscimos devidos, conforme artigo 44 do citado dispositivo legal, em sua redação original:

(...)

Neste contexto, em que pese o Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005 ser posterior à edição desta lei, entendo que não caberia a imputação proporcional, já que havia expressa previsão legal de lançamento de multa de ofício de 75% nos casos de pagamento fora do prazo sem o recolhimento da multa de mora. É a aplicação do Princípio da Especialidade, que orienta no sentido de que a norma especial afasta a incidência de norma geral.

Temos ainda que, com a edição da Lei nº 9.430/96, o artigo 43 determinava que poderia ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. Seria o auto de infração sem tributo. Abaixo, transcrevo o artigo:

(...)

À primeira vista, poder-se-ia entender que este artigo iria de encontro ao determinado no artigo 44 do mesmo diploma legal. Ou seja: diante de um pagamento fora do prazo sem multa de mora, o que deveria ser cobrado? : (1) a multa isolada de ofício de 75% com base no artigo 44, § 1º, II ou (2) apenas a multa isolada de mora de 20%, com base no artigo 43, todos do mesmo diploma legal [?] Ora, mais uma vez recorro ao Princípio da Especialidade, aplicando o artigo 44, § 1º, II da Lei nº 9.430/96, que expressamente dispõe que será lançada a multa de ofício isoladamente, quando o tributo ou contribuição houver sido pago após o vencimento, sem o acréscimo da multa moratória. Quanto à aplicação do artigo 43 da mesma lei, me reporto aos exemplos citados no voto do nobre relator.

No entanto, a hipótese legal de lançamento de multa isolada de ofício de 75% deixou de existir com a edição da Lei nº 11.488/2007. No sentido de orientar que procedimento a ser adotado, em especial sobre a aplicação retroativa da nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, principalmente no que concerne os inúmeros autos de infração de multa de ofício, o Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795, de 30 de abril de 2008, concluiu que nos casos de recolhimento de tributo de forma espontânea, mas intempestiva, sem o acréscimo da multa de mora, é cabível a exigência da Multa de Mora em lançamento de ofício, conforme previsto no transcrito artigo 43, como segue:

16. Diante dessas considerações, conclui-se que:

a) o artigo 14 da Lei nº 11.488/2006 afastou a incidência da multa de ofício nos casos de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

11

moratória, de modo que deve aplicado, retroativamente, tratando-se de ato não definitivamente julgado, consoante o artigo 106, inciso II, alínea ~~ã~~ do Código Tributário Nacional;

b) na hipótese de pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa moratória, deve ser cobrada a multa de mora faltante prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, até o percentual máximo de 20% (vinte por cento), inclusive na forma do artigo 43, da Lei nº 9.430/6; (...)

Cabe destacar que o Parecer PGFN/CDA nº 1.936/2005 em momento algum foi revogado, tanto que é ainda adotado pela autoridade fiscal, dando base legal para os lançamentos, como é o presente caso.

Ou seja, estamos diante de dois Pareceres do mesmo órgão que dão embasamento legal para uma mesma situação, gerando mais uma vez o questionamento: diante de um pagamento fora do prazo, sem a multa de mora, que procedimento adotar? Caberia a imputação proporcional, prevista no Parecer de 2005, com a constituição do tributo com multa de ofício de 75% e juros de mora, já que deixou de existir o diploma legal que especificamente ditava o procedimento a ser adotado nestes casos ã a multa isolada de ofício de 75%? Ou caberia a aplicação do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, conforme orienta o Parecer de 2008, devendo ser constituída tão-somente a multa isolada de mora?

Mais uma vez recorro aos Princípios que devem nortear a atividade administrativa. Primeiramente, ao Princípio da Especialidade, já que a imputação proporcional tem seus argumentos baseados na analogia com os artigos que regem a restituição no CTN. No entanto, **a partir de 1996, ainda que não tão específico como era a redação do artigo 44, § 1º, II da Lei nº 9.430/96, entendo que o artigo 43 traduz o que deve ser feito nestes casos, adotando-se, portanto, o Parecer PGFN-CAT-CDA nº 795, de 30 de abril de 2008.**

19. Sendo assim, retomando a dúvida apresentada inicialmente, relativamente a se o Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008 tem aplicação nas hipóteses de imputação proporcional ã uma vez que o foco de sua análise foi a vigência da Lei nº 11.488, de 2007, no tempo ã, indaga-se acerca da validade da aplicação da imputação proporcional quando há um pagamento efetuado em atraso, ao se apropriar parte do valor pago como quitação do principal, outra parte como pagamento da multa de mora e ainda outra parte como juros de mora, sendo a diferença cobrada com multa de ofício.

20. Na linha desenvolvida, o entendimento desta Coordenação-Geral é no sentido de que o primeiro cálculo ã presente no exemplo do parágrafo [16] desta Nota Técnica ã deva prevalecer e, por consequência, também se entende que haveria necessidade de revisão do item 16 ã da conclusão do Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008, bem como dos parágrafos [em] que tal alteração tenha reflexo, esclarecendo que a retroatividade da Lei nº 11.488, de 2007, não afetou a imputação proporcional, evitando-se o conflito verificado e que motivou esta consulta. Em suma, a orientação é pela confirmação da aplicação da imputação proporcional com fundamento na Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I, e art. 61, § 3º, conforme legislação vigente.

21. Isso porque havendo pagamento ou recolhimento fora do prazo não se poderia cobrar apenas a diferença de multa de mora na parte faltante, mas, por meio da aplicação da imputação proporcional e conforme adequação procedida nos sistemas da RFB, parte do pagamento efetuado seria apropriado ao principal, parte à multa de mora e outra parcela ao[s] juros de mora. Portanto, entende-se não ter havido alteração nessa sistemática após a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007. Ao



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

12

contrário, a Lei nº 9.430, de 1996, foi alterada, nesse aspecto, justamente para permitir a imputação proporcional.

22. Com base no exposto, propõe-se o encaminhamento da presente Nota Técnica à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a fim de que esta se manifeste quanto à imputação proporcional e sua relação com o entendimento apresentado no Parecer PGFN/CAT/CDA nº 795/2008.ô (Destaques no original).

2. Para responder à consulta, pensamos ser necessário fazer, inicialmente, algumas considerações sobre a *imputação de pagamento*, figura que, oriunda do direito *privado*, ganha, quando transposta para o direito *tributário*, contornos próprios, os quais, embora já abordados por esta Procuradoria-Geral no Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005, citado pela consulente, estão a merecer maiores esclarecimentos.

3. Começemos pelo direito *privado*.¹

4. Conceitualmente, a imputação de pagamento, nas obrigações *pecuniárias*, é o ato de *atribuir* um pagamento a uma dívida. Esse ato deve ocorrer quando: (i) o devedor tem *duas* ou mais dívidas, líquidas e vencidas, em face de um mesmo credor; (ii) a quantia dada em pagamento não é suficiente para saldar a soma delas; e (iii) não se pode presumir, sem mais, qual delas deve considerar-se extinta pelo pagamento.² O seguinte exemplo, de manual acadêmico, é dado por SILVIO RODRIGUES³:

óSe [...] uma pessoa tem para com outra quatro dívidas de cem mil cruzeiros, oriundas de várias causas, vencidas em épocas diversas, e oferece em pagamento a importância de duzentos mil cruzeiros, suficiente para resgatar duas, mas não para extinguir todas as obrigações, surge a questão de saber em quais das dívidas se imputará aquele pagamento, isto é, qual das dívidas se extinguirá [...].ô

¹ Sobre a figura da imputação de pagamento no direito *privado*, consultem-se, entre outros: SERPA LOPES, *Curso de Direito Civil*, vol. II (Obrigações em geral), Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989, 5ª ed., pp. 212-225; JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, *Direito Romano*, vol. II, Rio de Janeiro: Forense, 2000, 6ª ed., pp. 83-84; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, *Instituições de Direito Civil*, vol. II (Teoria Geral de Obrigações), Rio de Janeiro: Forense, 1986, 8ª ed., pp. 145-148; SILVIO RODRIGUES, *Direito Civil*, vol. 2 (Parte Geral das Obrigações), São Paulo: Saraiva, 1987, 17ª ed., pp. 217-223; WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, *Curso de Direito Civil*, vol. 4 (Direito das Obrigações ñ 1ª Parte), São Paulo: Saraiva, 1987, 21ª ed., pp. 286-289; ORLANDO GOMES, *Obrigações*, Rio de Janeiro: Forense, 2002, 15ª ed., pp. 104-105; e MARIA HELENA DINIZ, *Curso de Direito Civil Brasileiro*, vol. 2 (Teoria Geral das Obrigações), São Paulo: Saraiva, 1991, 6ª ed., pp. 220-226. Outras obras serão citadas caso a caso.

² As condições descritas em (i), (ii) e (iii) são cumulativas.

³ *Direito Civil*, cit., p. 217.



5. Fácil depreender-se que, numa situação como essa, é crucial saber quem tem o *direito* de efetuar a imputação de pagamento (ou seja, de *escolher* a qual ou quais das dívidas o pagamento se refere): o credor ou o devedor?

6. Em lição de direito *comparado*, informa CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA⁴ que as legislações adotam, em matéria de imputação de pagamento, orientações ou tendências distintas, umas pendendo em favor do credor, outras em favor do devedor, outras assumindo uma posição média:

ó[*Notam-se*] três tendências bastante nítidas, que podem ser observadas com precisão, atentando-se: *a*) para o Código Federal suíço das Obrigações de um lado, como expressão da corrente que prefere assegurar a situação do credor; *b*) para o Código Civil argentino de outro lado, que se define pelo devedor; *c*) o *Código Civil brasileiro* [...]⁵, ao mesmo passo que procura adaptar-se mais seguramente aos princípios herdados do direito romano, adota uma linha média, que nem é francamente do lado do devedor nem procura reforçar a posição do credor.⁶

7. Não obstante isso, constata-se, também no direito comparado, a existência, ao menos, de uma base comum, consistente em que o direito de fazer a imputação de pagamento é em geral atribuído, *primeiramente*, ao *devedor*, que pode escolher o débito que melhor lhe aprouver⁷.

8. Já era assim no Direito Romano, conforme indica JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES⁸, sendo também assim, por exemplo, na França⁹, na Itália¹⁰, na Espanha¹¹, em Portugal¹², na

⁴ *Instituições*, 8ª ed., cit., p. 146.

⁵ A referência é ao Código Civil de 1916. A lição continua, todavia, válida, mesmo após o advento, em 2002, do Novo Código Civil brasileiro, que praticamente repete o sistema do anterior, em matéria de imputação de pagamento. Tanto assim que o trecho doutrinário em referência foi mantido na atualização da obra feita por Guilherme Calmon Nogueira da Gama, com a supervisão do autor, como se vê à p. 219 da 25ª edição. O itálico está no original.

⁶ Idêntica lição já era a de CLÓVIS BEVILÁQUA, que, referindo-se ao texto do Código Civil brasileiro de 1916, fala com a autoridade de ter sido o seu autor: «A solução aqui adotada é uma razoável combinação de duas tendências divergentes, uma preocupando-se, exclusivamente, com aligeirar as condições do devedor e a outra com tornar mais sólida e mais resistente a posição do credor. Entre o Código Civil argentino, representante da primeira tendência, e o federal suíço, representante da segunda, foi adotada a linha média, que, aliás, se não distancia do direito romano, ao qual força é volver, nem do Código Comercial, art. 433.º (*Direito das Obrigações*, Campinas: Red Livros, 2000, ed. histórica, § 40, pp. 175-176; adaptações de grafia nossas).

⁷ ARNALDO RIZZARDO explica: «Realmente, se ao devedor comina-se não apenas o dever, mas também o direito de pagar, decorre naturalmente o direito de fazer a imputação.º (*Direito das Obrigações*, Rio de Janeiro: Forense, 2011, 6ª ed., p. 365), no que é secundado por MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE (*Comentários ao Código Civil Brasileiro*, obra coletiva coordenada por ARRUDA ALVIM e THEREZA ALVIM, Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 216) e por NELSON ROSENVALD (*Direito das Obrigações*, Rio de Janeiro: Impetus, 2004, 3ª ed., p. 187). Ao que PAULO LÔBO aduz: «Se esse direito não fosse assegurado ao devedor, como modo especial de adimplemento, a escolha recairia no credor, ao arbítrio deste, podendo acarretar prejuízo ao devedor.º (*Direito Civil: Obrigações*, São Paulo: Saraiva, 2011, 2ª ed., p. 208). Da exceção a essa regra cuidaremos mais adiante.

⁸ *Direito Romano*, cit., pp. 83-84. Também: SERPA LOPES (*Curso*, cit., pp. 215).

⁹ *Article 1253 do Code Civil* (Código Napoleão) de 1804.

¹⁰ *Art. 1193* (primeira parte) do Código Civil de 1942.

¹¹ *Art. 1172* (primeira parte) do Código Civil de 1889.



Argentina¹³, na Suíça¹⁴, e mesmo em países de *common law*, como Reino Unido¹⁵ e Estados Unidos¹⁶. É o que se passa igualmente no Brasil, como se pode ver do artigo 352 do Novo Código Civil de 2002¹⁷, que tem o seguinte teor:

Art. 352. A pessoa obrigada por dois ou mais débitos da mesma natureza, a um só credor, tem o direito de indicar a qual deles oferece pagamento, se todos forem líquidos e vencidos.¹⁸

9. Esclareça-se que, para a eficácia da imputação feita pelo devedor, não é necessário que ele conte com a anuência do credor¹⁹. Mas o preceito, como se vê, refere-se apenas aos débitos *vencidos*, pois somente com a concordância do credor pode o devedor pagar dívida *vincenda* antes da *vencida*.²⁰

¹² Artigo 783º do Código Civil de 1966.

¹³ Art. 773 do Código Civil de 1869.

¹⁴ Art. 86, al. 1, do Código Federal das Obrigações de 1911.

¹⁵ Conforme *Bois v. Cranfield*, referido em *Devaynes v. Noble* [(1816), 1 Mer. 572, 35 ER 781], conhecido, este último, como *Clayton's Case*.

¹⁶ Conforme, entre outros: *Tayloe v. Sandiford*, 7 Wheat. 13; e *Martin v. Draher*, 5 Watts (Pa.) 544.

¹⁷ Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

¹⁸ Dispositivo correspondente ao artigo 991, primeira parte, do Código Civil de 1916.

¹⁹ Afirma ARNALDO RIZZARDO: *“Basta o ato unilateral do devedor [...] incumbindo ao [credor] acatar a preferência manifestada, sequer lhe assistindo a faculdade de recusa.”* (Direito das Obrigações, cit., p. 365). No mesmo sentido: ROBERTO SENISE LISBOA: *“[No] direito brasileiro não se exige que o credor aceite a imputação realizada.”* (*Manual de Direito Civil*, vol. 2: Obrigações e Responsabilidade Civil, São Paulo: Saraiva, 2012, 6ª ed., p. 186); MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE (*Comentários* cit., pp. 217-218) e GUSTAVO TEPEDINO e ANDERSON SCHREIBER (*Código Civil Comentado: Direito das Obrigações: Arts. 233 a 240*, vol. IV, São Paulo: Atlas, 2008, p. 275). Cuidaremos à frente do caso em que o credor pode recusar a imputação feita pelo devedor.

²⁰ É de ARNALDO RIZZARDO a seguinte lição: *“[Revelar-se-ia] um contrassenso obrigar [o credor] à quitação de uma dívida não vencida, quando outra já é exigível. [...] Não se afiguraria justo ordenar o recebimento de uma prestação, se outras se encontram em atraso.”* (Direito das Obrigações, cit., p. 366). PAULO LÔBO, por igual, leciona: *“A imputação não pode ser exercida quando concorrer [...] dívida vencida com não vencida, ou dívida líquida com ilíquida. No caso das dívidas ilíquidas [e das] não vencidas, a imputação [...] a qualquer delas somente será possível se o credor concordar.”* (Direito Civil, cit., p. 208). Cumpre observar que a segunda parte do artigo 991 do Código Civil brasileiro de 1916 trazia regra expressa afirmando que *“Sem o consentimento do credor, não se fará imputação do pagamento na dívida ilíquida, ou não vencida.”* Essa regra, aplicável (i) tanto nos casos em que havia, lado a lado, dívidas vencidas e vincendas, (ii) como nos casos em que havia apenas dívidas vincendas, não foi reproduzida no NCC de 2002, mas diversos autores a têm considerado inerente ao novel sistema. É o caso de SILVIO RODRIGUES, *Direito Civil*, vol. 2 (Parte Geral das Obrigações), São Paulo: Saraiva, 2008, 30ª ed., p. 189; PAULO NADER (*Curso de Direito Civil*, vol. 2: Obrigações, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 343); SILVIO VENOSA: *Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*, São Paulo: Atlas, 2006, 6ª ed., p. 255; MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE: *Comentários*, cit., pp. 218-219; ATTILA DE SOUZA LEÃO ANDRADE JUNIOR (*Comentários ao Novo Código Civil*, vol. II: Direito das Obrigações, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 141); HAMID CHARAF BDINE JUNIOR: *Código Civil Comentado*, obra coletiva coordenada por CEZAR PELUSO, Barueri: Manole, 2012, 6ª ed., p. 357; e PABLO STOLZE GAGLIANO e RODOLFO PAMPLONA FILHO: *Novo Curso de Direito Civil*, vol. 2: Obrigações, São Paulo: Saraiva, 2012, 13ª ed., p. 212. Também ROBERTO SENISE LISBOA (*Manual*, cit., p. 188), mesmo sem aludir ao Código derogado, advoga a presença da regra no sistema do NCC. Não é tão clara a posição de CARLOS ROBERTO GONÇALVES, pois, se afirma, à p. 322 de seu *Direito Civil Brasileiro*, vol. 2 (Teoria Geral das Obrigações), São Paulo: Saraiva, 2012, 9ª ed., que é possível a imputação de pagamento em débito vencendo *“quando com isso concordar o credor”* parece defender, às pp. 321-322 da mesma obra, que a concordância do credor somente seria exigível se o prazo da dívida vincenda tiver sido estabelecido em seu favor (dele, credor), que é como se dá no código português



10. Regulam as legislações, também, a situação em que o devedor se *omite* de fazer a escolha do débito que deseja ver adimplido pelo pagamento. No Brasil, atribui-se, então, *ao credor* o direito de fazê-lo, consoante o disposto no artigo 353 do NCC, *in verbis*:

Art. 353. Não tendo o devedor declarado em qual das dívidas líquidas e vencidas quer imputar o pagamento, se aceitar a quitação de uma delas, não terá direito a reclamar contra a imputação feita pelo credor, salvo provando haver ele cometido violência ou dolo.²¹

11. Veja-se que, mesmo nesse caso, uma vez feita a escolha do débito pelo credor (ao passar a quitação), o devedor ainda pode recusá-la e efetuar a indicação da dívida que prefere ver paga²². O devedor já não mais poderá fazê-lo, contudo, se aceitar a imputação efetivada na quitação pelo credor, ressalvada a hipótese de provar que sua aceitação se deu mediante dolo ou violência, como estatuído na parte final do preceito.²³

12. Se o *credor*, porém, não exerce o seu direito de, no silêncio do *devedor*, efetuar a imputação, o NCC estabelece a ordem em que a imputação deve ser feita, isto é: estabelece a ordem em que os débitos devem considerar-se extintos pelo pagamento; é a chamada *imputação legal*²⁴, que ã conforme se depreende das disposições do artigo 355 ã ora tende ora a favor do *devedor*, ora a favor do *credor*. Confira-se:

Art. 355. Se o devedor não fizer a indicação do art. 352, e a quitação for omissa quanto à imputação, esta se fará nas dívidas líquidas e vencidas em primeiro lugar. Se as

(conforme artigo 783º, nº 2), a que faz referência, e é como pensa MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE (*Comentários*, cit., p. 219-220). Comentam o tema, no regime do Código Civil de 1916 (inclusive com alusões, em alguns deles, à problemática de ter ou não o prazo sido estabelecido em favor do credor): SERPA LOPES, *Curso*, cit., p. 215; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, *Instituições*, 8ª ed., cit., p. 146; WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO, *Curso*, cit., p. 287; SILVIO RODRIGUES, *Direito Civil*, 17ª ed., cit., p. 219; ORLANDO GOMES, *Obrigações*, cit., p. 105; e MARIA HELENA DINIZ, *Curso*, cit., p. 223, entre outros. Refira-se, por fim, que regra semelhante à da segunda parte do artigo 991 do Código Civil brasileiro de 1916 se encontra em algumas legislações estrangeiras, como no Código Civil da Louisiana (*art. 1865*, Redação de 1984) e no Código Civil do Québec de 1994 (*art. 1569*), sendo que, neste último, trata-se especificamente da hipótese de imputação a crédito vincendo *antes* do vencido.

²¹ Dispositivo correspondente ao artigo 992 do Código Civil de 1916. Regra semelhante também se encontra, p. ex., no Código Civil argentino (*art. 775*), no Código Federal suíço das Obrigações (*art. 87, al. 2*), no Código Civil francês (*article 1255*); no italiano (*art. 1195*) e no espanhol (*art. 1172*, segunda parte).

²² PAULO LÔBO afirma: ÓA imputação pelo credor depende de o devedor aceitar a quitação.ô (*Direito Civil*, cit., p. 208). E HAMID CHARAD BDINE JUNIOR complementa: ôse o devedor não aceita a quitação de determinada dívida e exige a de outra, estará, a rigor, fazendo ele próprio a imputação.ô (*Código Civil*, cit., p. 358). Em idêntico sentido ÁLVARO VILLAÇA AZEVEDO (*Teoria Geral das Obrigações e Responsabilidade Civil*, São Paulo: Atlas, 2011, 12ª ed., p. 156).

²³ FÁBIO ULHOA COELHO ensina: ÓCaso o devedor aceite a quitação nos termos outorgados pelo credor, manifestará [*rectius*: *estará manifestando*] sua concordância com a imputação e não poderá reclamar contra ela, a menos que prove ter sido vítima de violência ou doloô (*Curso de Direito Civil*, vol. 2: Obrigações; Responsabilidade Civil, São Paulo: Saraiva, 2012, 5ª ed., p. 156).

²⁴ Conforme CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, *Instituições*, 8ª ed., cit., p. 147.



dívidas forem todas líquidas e vencidas ao mesmo tempo, a imputação far-se-á na mais onerosa.²⁵

13. Dois, como se percebe, são os critérios adotados pelo NCC no artigo 355, nesta ordem: (i) primeiro, as dívidas vencidas há mais tempo, o que configura regra em benefício do *credor* (se se considera o seu *interesse* de não deixar tais dívidas prescrever); (ii) depois disso, os débitos mais onerosos, o que constitui regra em evidente benefício do *devedor*.²⁶

14. Do que até aqui exposto, confirma-se a lição de CAIO MÁRIO, acima transcrita, no sentido de que, entre nós, o direito privado adota, em matéria de imputação de pagamento, óuma linha média, que nem é francamente do lado do devedor nem procura reforçar a posição do credor.²⁷

15. Mas eis que cumpre abordar, ainda, a situação disciplinada no artigo 354 do NCC, que é aquela em que se tem *uma dívida* composta de *capital* e *juros* e o pagamento não é suficiente para saldá-la integralmente.²⁸ Aí, o NCC determina a imputação *primeiramente* aos *juros* ã e, mais especificamente, aos *juros vencidos*. Veja-se:

Art. 354. Havendo capital e juros, o pagamento imputar-se-á primeiro nos juros vencidos, e depois no capital, salvo estipulação em contrário, ou se o credor passar a quitação por conta do capital.²⁹

16. Essa regra ã cuja origem, segundo JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES³⁰, remonta ao direito romano clássico e se tem interpretado como nitidamente favorável ao *credor*³¹ ã tem sua razão de ser explicada da seguinte forma por SILVIO RODRIGUES³²:

²⁵ Dispositivo correspondente ao artigo 994 do Código Civil de 1916.

²⁶ Enfatiza ROBERTO SENISE LISBOA que essa maior onerosidade é para o devedor (*Manual*, cit., p. 188). Na mesma linha: MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE (*Comentários*, cit., p. 232) e GUSTAVO TEPEDINO e ANDERSON SCHREIBER (*Código Civil*, cit. p. 280), estes, com apoio em J. M. DE CARVALHO SANTOS, na obra que indicam. São expressos nesse sentido, p. ex., o Código Civil argentino (art. 778), o italiano (art. 1193, segunda parte) e o da Louisiana (art. 1868, redação de 1984).

²⁷ As legislações estrangeiras revelam sua tendência pró-credor, ou pró-devedor, normalmente, no(s) dispositivo(s) sobre imputação *legal*: na Suíça, por exemplo, a imputação legal recai preferencialmente sobre os débitos vencidos em primeiro lugar, e no caso dos débitos *vincendos*, naqueles menos garantidos, sem qualquer referência à maior onerosidade para o devedor (art. 87, als. 1 e 2, do Código Federal das Obrigações); já na Argentina, a imputação se dá, em primeiro lugar, nos mais onerosos ao devedor, sem qualquer referência, p. ex., à data de vencimento (art. 778 do Código Civil).

²⁸ De fato, as regras sobre imputação de pagamento somente se aplicam quando o pagamento não é suficiente para saldar os débitos integralmente; mas isto ocorre quer se esteja diante de *mais de uma* dívida (situação regida pelo artigo 352 do NCC), quer se esteja diante de *uma* dívida composta de capital e juros (situação regida pelo artigo 354 do NCC).

²⁹ Dispositivo correspondente ao artigo 993 do Código Civil de 1916. Regra semelhante se encontra, p. ex., nos códigos seguintes: França (art. 1254), Itália (art. 1194) Suíça (art. 85, al. 1), Argentina (arts. 776 e 777), Espanha (art. 1173), Portugal (artigo 785º) e Louisiana (art. 1866, redação de 1984).



Óisto se deve a que, se fosse possível imputar o pagamento no capital, em vez de nos juros, iria o devedor [*caso a ele fosse dada a primazia na imputação*], por sua vontade exclusiva, transformar uma dívida frugífera em uma dívida estéril. De fato, como o principal rende juros e os juros não rendem nada, imputando o pagamento no capital e não nos juros, o devedor, ao fim de certo tempo, estaria devendo apenas estes últimos, que nada produzem. Ora ñ repito ñ teria convertido, sem o consentimento do credor, um crédito frugífero num crédito infrugífero.ô

17. ALICE DOS SANTOS SOARES³³, no exemplo a seguir, bem demonstra a diferença entre imputar-se o pagamento primeiro nos juros ou primeiro no capital:

ó ãAô deve a ãBô R\$ 1.000,00, com juros de 10% mensais. Passado um mês, a dívida será de R\$ 1.100,00. ãAô apresenta apenas R\$ 100,00 para adimplir parcialmente a dívida. Por força do [*artigo 354 do NCC*] será imputado este valor nos juros, não no principal, restando para o mês subsequente R\$ 1.000,00 de capital, sobre o qual incidiriam 10%, perfazendo o valor de R\$ 1.100,00. Todavia, se a norma determinasse o oposto, o principal seria reduzido a R\$ 900,00 e sobre este valor incidiriam os juros, sendo o valor do mês subsequente de R\$ 1.090,00.ô

18. Sobre o assunto, MÁRIO LUIZ DELGADO RÉGIS³⁴ reproduz a seguinte passagem de JOÃO LUIZ ALVES, extraída de seu *Código Civil Anotado*, Rio de Janeiro: F. Briguet, 1917, p. 670:

ô[*Devendo*] capital e juros, não pode o devedor forçar o credor a imputar pagamento no capital, antes de pagos os juros vencidos, porque de outro modo prejudicaria ao credor, desde que pagando o capital, o priva da respectiva renda. Assim, o pagamento, salvo acordo, se imputa primeiro nos juros vencidos e exigíveis e depois no capitalô.³⁵

19. O pressuposto, pois, do artigo 354 do NCC, é de ser de interesse do *credor* que a imputação de pagamento se faça primeiro nos juros ñ vencidos³⁶ ñ para que o capital continue

³⁰ *Direito Romano*, cit., p. 83.

³¹ *Vide*, por todos: GUSTAVO TEPEDINO *et alii* (*Código Civil Interpretado conforme a Constituição da República*, vol. I: Parte Geral e Obrigações, Rio de Janeiro: Renovar, 2007, 2ª ed., p. 355).

³² *Direito Civil*, 17ª ed., cit., p. 221. O trecho intercalado, em *itálico*, é nosso.

³³ Trecho de *Obrigações: Estudos na Perspectiva Civil-Constitucional*, obra coletiva coordenada por GUSTAVO TEPEDINO, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 417.

³⁴ Em trecho de obra coordenada por RICARDO FIUZA - *Novo Código Civil Comentado*, São Paulo: Saraiva, 2004, 2ª ed., p. 325.

³⁵ Para outras referências doutrinárias com idêntica justificativa à regra hoje posta no artigo 354 do NCC, vejam-se TEPEDINO *et alii* (*Código Civil Interpretado*, cit., p. 653) e RENAN LOTUFO (*Código Civil Comentado*, cit. p. 356).

³⁶ Se há capital *vencido* e juros *vincendos* (imagine-se, p. ex., o caso dos financiamentos com amortizações pela tabela *price*), a imputação do pagamento nos juros, e não no capital, é perfeitamente viável, mas dependerá da concordância do credor, tal como ocorre, como já vimos no **item 9, supra**, quando há débitos (autônomos) vencidos e vincendos e o devedor pretende pagar, primeiro, os *vincendos*.



rendendo-lhe frutos.³⁷ O dispositivo, porém, deixa-o livre para, se assim preferir, efetuar a imputação no capital (mediante acordo com o devedor, ou passando a quitação por conta desse item do débito)^{38 39}.

20. A preferência do artigo 354 pelo *credor* contrasta com aquela, diametralmente oposta, do artigo 352 pelo *devedor*. Mas assim é porque a situação disciplinada no artigo 354 (*um débito* composto de *capital* e *juros*) é substancialmente diferente daquela tratada no artigo 352 (*dois* ou mais *débitos*, não importando se algum deles é composto de juros, ou não), conforme já explicitado. MÁRIO LUIZ DELGADO RÉGIS⁴⁰ afirma que a regra do artigo 354 constitui exceção à regra geral de que a imputação pressupõe a existência de dois ou mais débitos a um só credor, pois na hipótese do artigo 354 existe uma única dívida, sendo que os juros constituem mero acessório.⁴¹ Ambas as situações, não obstante, têm sido tratadas aqui como alhures não no mesmo contexto, isto é, na seção dos códigos que traça regras sobre a *imputação de pagamento*.⁴² Com isso, dá o legislador aos referidos *elementos* (*capital* e *juros*) uma certa autonomia, tratando-os, para o fim em apreço, *como se* fossem dívidas distintas.⁴³

21. Do exposto até aqui, pode-se resumir assim o quadro normativo da imputação de pagamento no direito *privado* brasileiro: (a) havendo mais de uma dívida *vencida* (a.i) cabe primeiramente ao *devedor* o direito de escolher aquela, ou aquelas, a extinguir; (a.ii) no silêncio do

³⁷ Se o devedor fizer a imputação do pagamento no *capital*, o credor poderá, legitimamente, recusá-la. Em outras palavras, para que o pagamento seja imputado ao principal, antes de extintos os juros [*vencidos*], o devedor dependerá da concordância do credor (GUSTAVO TEPEDINO e ANDERSON SCHREIBER, *Código Civil*, cit. p. 278).

³⁸ Credor e devedor também poderão ajustar, ou o credor aceitar ou assim indicar na quitação, seja o pagamento imputado *proporcionalmente* nos juros e no capital, como aventado por GUSTAVO TEPEDINO *et alii* (*Código Civil Interpretado*, cit., p. 355).

³⁹ PONTES DE MIRANDA (*Tratado de Direito Privado*, tomo XXVI, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 394) é enfático ao afirmar que o art. 993 [hoje 354 do NCC] é *ius dispositivum*.

⁴⁰ *Novo Código Civil*, cit., p. 324.

⁴¹ É também como exceção que, p. ex., os seguintes autores tratam a hipótese regida, hoje, pelo artigo 354 do NCC: WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO (*Curso*, cit., pp. 286-287); MARIA HELENA DINIZ (*Curso*, cit. p. 223); RENAN LOTUFO (*Código Civil Comentado*, vol. 2: Obrigações, Parte Geral; São Paulo: Saraiva, 2003, p. 354); GUSTAVO TEPEDINO *et alii* (*Código Civil Interpretado*, cit., p. 651) e J. M. LEONI LOPES DE OLIVEIRA (*Novo Código Civil Anotado*, vol. II, Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, p. 189).

⁴² É assim, no Brasil, já desde o Código Civil de 1916 e é o que se dá, p. ex., no Código Civil Francês, que no item *De l'imputation des paiements* insere, ao lado da regra sobre vários créditos (*article 1253*), outra relativa a um crédito composto (*inter alia*) de capital e juros (*article 1254*). É o que também fazem o Código Civil português (artigos 783º e 785º, no item *imputação do cumprimento*), o Código Federal suíço das Obrigações (arts. 85 e 86, no item *Imputation*); e o Código Civil argentino (arts. 773 e 777, no item *De la imputación del pago*), entre outros.

⁴³ É que, para que se dê a incidência das regras sobre imputação de pagamento, as obrigações devem ser, como ensina, MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE (*Comentários*, cit., p. 218), *autonomamente diferenciadas* ainda que sejam derivadas de um negócio jurídico matriz.



devedor, a escolha caberá ao *credor*; (a.iii) no silêncio, sucessivo, de ambos, a lei fixa a ordem em que os débitos presumir-se-ão extintos; (b) tratando-se, porém, de dívida composta de capital e juros, o devedor deverá imputar o pagamento aos juros *vencidos*, salvo se concordar o credor que a imputação seja feita no capital⁴⁴.⁴⁵ E tudo isto confirma, mais uma vez, o equilíbrio entre os interesses do credor e do devedor com que se pauta o direito privado brasileiro ao reger o tema da imputação de pagamento, conforme a lição de CAIO MÁRIO, acima aludida.⁴⁶

22. Há que referir ainda, como adendo e apenas para registro, que no direito *privado* as partes podem, de comum acordo, estabelecer regras próprias, diversas das do Código Civil, para reger a imputação de pagamento nas relações jurídicas que encetarem.⁴⁷

23. Passemos agora ao direito *tributário*. Nele, igualmente, encontram-se regras legais disciplinando a *imputação de pagamento*, eis que também aí o particular (*contribuinte*, devedor) pode, em face de um mesmo ente tributante (*Fisco*, credor): ter (i) dois ou mais débitos, líquidos e vencidos, e efetuar pagamento não suficiente para extinguir todos eles; ou, então, ter (ii) um débito, líquido e vencido, composto de *principal* e *juros*, e efetuar pagamento insuficiente para a extinção dele.

24. Mas, nesse âmbito, conforme ensina RICARDO LOBO TORRES⁴⁸, a orientação é diversa: cabe à própria Fazenda credora imputar o pagamento aos *[débitos]* tributários, o que

⁴⁴ No silêncio do devedor, considera-se imputado o pagamento nos *juros vencidos*.

⁴⁵ Todo esse regramento, em linhas gerais, já se fazia presente no Direito Romano, como se pode ver em JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, *Direito Romano*, cit., pp. 83-84, e SERPA LOPES, *Curso*, cit., pp. 215-216 (este, com citações e transcrições das fontes, em latim; para uma versão, parcial, em português, vide MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE, *Comentários*, cit., p. 215). E é o que se vê, também em linhas gerais, nos códigos estrangeiros aqui mencionados.

⁴⁶ GUSTAVO TEPEDINO *et alii* lecionam: *¶[No]* Brasil adotou-se linha média na regulação desse instituto, cuidando-se para que não sirva desequilibradamente aos interesses do devedor ou não se converta em *¶* mais um *¶* instrumento *[de]* que o credor dispõe para afirmar sua supremacia, parecendo-lhes exagerado examinar o instituto como se este fosse voltado apenas para o benefício do devedor. *¶* (*Código Civil Interpretado*, cit., p. 649).

⁴⁷ PAULO NADER explica: *¶*Neste caso, as normas legais são meramente dispositivas. Tratando-se de assunto de ordem privada, as partes, de comum acordo, poderão fazer as combinações as mais diversas *¶* (*Curso de Direito Civil: Obrigações*, vol. 2, Rio de Janeiro: Forense, 2010, 5ª ed., p. 338). Na mesma linha: ORLANDO GOMES (*Obrigações*, cit., p. 104), MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE (*Comentários*, cit., p. 216), e GUSTAVO TEPEDINO e ANDERSON SCHREIBER (*Código Civil*, cit., pp. 276 e 277), entre muitos outros.

⁴⁸ *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 2, obra coletiva coordenada por IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, São Paulo: Saraiva, 2002, 3ª ed., p. 371.



óprevalece aqui e no estrangeiro;⁴⁹ além disso, o *próprio legislador* determina, de pronto, a ordem de precedência, entre os débitos, que deve ser obedecida pelo Fisco (imputação *legal*).

25. É, no Brasil, o que se vê no artigo 163 do Código Tributário Nacional, que dispõe como segue:

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

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

III ã na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV ã na ordem decrescente dos montantes.

26. Anote-se que esse dispositivo do CTN encontra, hoje, seu fundamento *constitucional* de validade ã como norma de *lei complementar* [aplicável a todas as esferas da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)] ã no artigo 146, III, óbô, da Constituição da República de 1988, que reza caber a tal espécie de diploma legal óestabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobreô obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributáriosô, não podendo, portanto, ser derogado por lei ordinária. Regras sobre ópagamentoô ã forma de extinção do crédito ou da obrigação tributária ã constituem, sem dúvida alguma, matéria encerrada no âmbito material do referido preceito constitucional.

27. Como tal, o artigo 163 do CTN vincula todos os entes federativos de forma cogente, não podendo, nem os respectivos legisladores, nem as respectivas administrações, afastar-se do cumprimento de seus comandos.

⁴⁹ O autor apóia-se, aí, em ANTONIO BERLIRI, *Principios de Derecho Tributario*, Madrid: Ed. de Derecho Financiero, 1971, v. 2, p. 447. Há exceções, porém, como, p. ex., em Portugal, cuja Lei Geral Tributária de 1998, no artigo 40º, nº 3, diz que óOs contribuintes [...] que efectuem o pagamento devem indicar os tributos e os períodos de tributação a que se referemô e na Venezuela, cujo Código Orgânico Tributário de 2001 determina, no artículo 44, que tanto a óAdministración Tributariaô como ôos sujetos pasivos o tercerosô estes, óal pagar las obligaciones tributariasô ódeberán imputar el pago [...] al concepto do lo adeudado [...]



28. Ora, mesmo conferindo à *autoridade administrativa o poder* de efetuar a imputação de pagamento, o artigo 163 do CTN não outorga a ela margem alguma de discricionariedade para (i) deixar de fazê-lo ou (ii) mudar a ordem de precedência ali estabelecida.⁵⁰

29. Essa ausência de discricionariedade por parte do Fisco credor corresponde, aliás, à exata intenção da Comissão nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, em cujo Relatório apresentado pelo Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA⁵¹ se lê (*vide* especialmente o trecho em destaque):

6109. O artigo 128 [do Projeto] trata da imputação do pagamento⁵², correspondendo ao art. 192 do Anteprojeto⁵³, que a Comissão transferiu do capítulo das disposições gerais sobre o pagamento, para o capítulo relativo às modalidades daquele. As sugestões 749 e 955 propunham a supressão do dispositivo, observando a primeira que a imputação é direito do devedor⁵⁴; de fato é assim no direito privado (Código Civil, art. 991)⁵⁵, mas as características próprias do direito tributário justificam tratamento especial do assunto, sem por outro lado deixá-lo ao critério da autoridade administrativa; por estas razões, não foram aceitas as sugestões mencionadas. (Destaques nossos)

30. Alguns autores criticam o artigo 163 do CTN por verem nele o que se poderia qualificar como uma tendência pró-Fisco, por ter outorgado à Fazenda credora o *poder* de efetuar a imputação de pagamento. É como pensa, por exemplo, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, para quem o dispositivo, ao *inverte[r]* o Direito Civil não isto é, ao não atribuir ao *devedor* o direito de efetuar a imputação, *ó* privilegia um dos pólos da relação: o Estado, tendo sido posto no Código alegadamente *ó*em nome do *Príncipe Medieval*, justo na disciplinação da obrigação [tributária], teoricamente um pacto entre iguais.⁵⁶ A crítica não já se vê não é, ela sim, toda tendenciosa, já que defende, sem mais, privilegiar-se o *outro lado* da relação jurídico-tributária (o *devedor*), sem qualquer consideração ao interesse público subjacente à obrigação tributária, inexistente no direito privado, e

⁵⁰ Isso encontra apoio, segundo pensamos, na natureza de *direito público* da obrigação tributária, a dizer do seu caráter *indisponível* por parte dos agentes públicos, o que ganha ainda maior peso quando se trata, como *in casu*, de obrigações vencidas.

⁵¹ O Relatório pode ser encontrado nos *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. O excerto está às pp. 220-221.

⁵² A redação do artigo 128 do Projeto já era muito próxima à do artigo 163 do CTN, em que aquele veio, a final, se transformar, conforme poder-se-á constatar adiante.

⁵³ A Comissão elaborou, primeiramente, um *Anteprojeto*, que foi submetido à crítica da comunidade jurídica, vindo a transformar-se, depois, no *Projeto* enviado pelo Poder Executivo ao Congresso Nacional.

⁵⁴ A sugestão 749 (p. 508, dos *Trabalhos*) propunha, com efeito, *ó*Suprimir o art. 192 [do Anteprojeto] sob o fundamento de que *ó*A imputação é direito do contribuinte

⁵⁵ A referência é ao Código Civil brasileiro de 1916.

⁵⁶ Consultem-se: *Manual, de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2003, 2ª ed., pp. 460-463; e *Curso de Direito Tributário*, Rio de Janeiro: Forense, 2011, 11ª ed., pp. 717-722.



sem propor qualquer contrapeso para reequilibrar a referida relação jurídica. A crítica, ademais, olvida que ã como já apontamos ã mesmo no âmbito das relações jurídicas de direito *privado* há legislações, a exemplo do Código Federal suíço das Obrigações, que, no regramento da imputação de pagamento, dão prevalência à posição do *credor*, tal como referido por CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA e CLÓVIS BEVILÁQUA, em lições acima transcritas, com o que não seria estranhável, em nicho de obrigações de direito público, como a tributária, que *certa* tendência em favor do Fisco fosse eventualmente detectável.

31. Mas, ao revés, é extremamente equilibrado o regramento constante do artigo 163 do CTN, como deflui precisamente do trecho do Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA acima reproduzido, que cumpre assim transliterar: se, de um lado, o preceito outorga ao credor (*Fisco*) o (dito) *poder* de efetuar a imputação de pagamento, não lhe confere, de outro, qualquer direito à escolha do(s) débito(s) a serem extintos por essa via, com o que se evitam o talante e as arbitrariedades.

32. Sem razão, aliás, CARLOS VALDER DO NASCIMENTO⁵⁷ ao afirmar, em aparente crítica ao CTN, que, de acordo com o seu sistema, cabe à autoridade administrativa fazer uma óescolhaô dos débitos a que imputar o pagamento. A escolha, como visto, já foi feita pelo legislador do CTN.

33. A rigor, o que o artigo 163 do CTN faz é conferir antes um *dever* à autoridade administrativa, tal como reconhecido, *de lege lata*, até mesmo por um crítico acerbo e explícito do preceito como IGOR MAULER SANTIAGO⁵⁸. *Dever* de *efetuar* a imputação e de, ao fazê-lo, *respeitar a ordem de precedência* fixada pelo legislador. É *poder* também, mas apenas como *instrumento* a viabilizar-lhe o cumprimento, como na exata e clássica lição de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁵⁹ sobre os *deveres-poderes* do administrador público:

ó[A] Administração exerce *função*: a função administrativa. Existe função quando alguém está investido no *dever* de satisfazer dadas finalidades em prol do *interesse de outrem*, necessitando, para tanto, manejar os poderes requeridos para supri-las. Logo, tais poderes são

⁵⁷ *Comentários ao Código Tributário Nacional*, obra coletiva coordenada pelo mesmo CARLOS VALDER DO NASCIMENTO, Rio de Janeiro: Forense, 1998, 3ª ed., p. 433.

⁵⁸ Conforme trecho doutrinário não publicado, transcrito por SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO em seu *Manual*, cit., p. 461, e também no seu *Curso*, cit., p. 719.

⁵⁹ *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo: Malheiros, 13ª ed., 2001, p. 32.



instrumentais ao alcance das sobreditas finalidades. Sem eles, o sujeito investido na função não teria como desincumbir-se do *dever* posto a seu cargo. Donde, quem os titulariza maneja, na verdade, *deveres-poderes* no *interesse alheio*. Quem exerce *função* administrativa está adstrito a satisfazer interesses públicos [...]. Tendo em vista este caráter de assujeitamento do poder a uma finalidade instituída no interesse de todos e não da pessoa exercente do poder, as prerrogativas da Administração não devem ser vistas ou denominadas como *poderes* ou como *poderes-deveres*. Antes se qualificam e melhor se designam como *deveres-poderes*, pois nisto se ressalta sua índole própria e se atrai atenção para o aspecto subordinado do poder em relação ao dever, sobressaindo, então, o aspecto finalístico que as informa, do que decorrerão suas inerentes limitações.⁶⁰

34. Mas o equilíbrio do artigo 163 do CTN pode ser verificado inclusive na *ordem de precedência* entre os débitos, nele prevista. Seu exame, é certo, motivou BERNARDO RIBEIRO DE MORAES⁶¹ a afirmar que o preceito busca ósguardar os interesses da Fazenda Pública, relativamente à escala feita. Contudo, isso nem sempre é verdadeiro. Veja-se, por exemplo, que se a precedência dos débitos com prazo prescricional mais avançado (prevista no inciso III) tutela mais de

⁶⁰ Não se desconhecem as opiniões doutrinárias que afirmam ter-se tornado virtualmente inócua, na prática, o artigo 163 do CTN, na medida em que, ante as modalidades de recolhimento do crédito tributário desenvolvidas hodiernamente, que se operam perante instituições financeiras e por meios eletrônicos, em que o contribuinte é que faz a indicação, no documento de arrecadação, dos débitos objeto do recolhimento, não restaria praticamente nenhum espaço para a atuação das autoridades fiscais, tornando aparentemente rarefeito o seu *dever* de efetuar a imputação de pagamento. Vejam-se, nessa linha, exemplificativamente: PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011, 23ª ed., p. 533); HUGO DE BRITO MACHADO (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 1993, 7ª ed., p. 134); ALDEMÁRIO ARAÚJO CASTRO (*Considerações acerca do Art. 163 do CTN: Imputação de Pagamento no Direito Tributário Brasileiro*, <http://www.aldemario.adv.br/artigo8.htm>, acessado em 27 de janeiro de 2012); LUCIANO AMARO (*Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo: Saraiva, 2009, 15ª ed., p. 393); JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (*Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 2003, 4ª ed., p. 251); JOSÉ JAYME MACÊDO OLIVEIRA (*Código Tributário Nacional: Comentários, Doutrina e Jurisprudência*, São Paulo: Saraiva, 2003, 2ª ed. p. 561) e MISABEL DERZI (em comentários de atualização à obra de ALIOMAR BALEEIRO, *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 2003, 11ª ed., pp. 872-873), esta, afirmando, com alegado supedâneo na opinião do aludido mestre, que só haveria espaço para a imputação de pagamento pelo Fisco *antes* do pagamento. Outros há que não vêm na atual prática de recolhimento dos tributos obstáculo algum para a imputação de pagamento pela autoridade fiscal, a ser exercida *a posteriori*, embora critiquem acidamente o sistema do artigo 163 do CTN, como é o caso de SACHA CALMON NAVARRO COELHO (*Curso*, cit., pp. 717-722) e IGOR MAULER SANTIAGO [no mesmo trecho doutrinário acima referido, reproduzido por SACHA CALMON em seu *Curso*, cit., pp. 719-722)], sendo que SANTIAGO chega a defender a inconstitucionalidade do referido preceito. Outros ainda [como RENATO LOPES BECHO e FERNANDO LUIS NAVARRO (*Imputação do Pagamento em Direito Tributário*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 113, fev. 2005, pp. 102-106) e ROQUE JOAQUIM VOLKWEISS (*Direito Tributário Nacional*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, 3ª ed., pp. 386-387), *inter plures*], a seu turno, defendem, no plano puramente jurídico, que o contribuinte teria o direito de efetuar a imputação de pagamento na esfera tributária, mesmo diante dos termos peremptórios, em sentido contrário, do artigo 163 do CTN, para o que fazem uma espécie de *mix* com as regras do NCC, caso dos primeiros, ou com as regras do concurso de credores, caso do último. Já no sentido de que compete ao Fisco efetuar a imputação encontra-se NELSON MONTEIRO NETO (*Imputação do Pagamento no Ramo do Direito Tributário: uma Atribuição Reservada ao Fisco*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 118, jul. 2005, pp. 108-112), com apoio em precedente monocrático do STJ (REsp nº 504.810, Relator Min. FRANCISCO FALCÃO, DJU de 7 de outubro de 2004). A controvérsia, porém, desborda o escopo do presente Parecer, para cuja elaboração levamos em conta os termos explícitos e peremptórios do artigo 163 do CTN e os Pareceres, desta PGFN, que encontramos, e que, ao abordarem, ainda que indiretamente, o tema da imputação de pagamento de débitos tributários, *pressupõem* competir ao Fisco, e não ao contribuinte, fazê-la, em qualquer circunstância. Consultem-se, nesse sentido, o Parecer PGFN/CAT/Nº 1590/97, de 29 de setembro de 1997, o Parecer PGFN/CAT/Nº 1012/99, de 28 de julho de 1999, o já citado Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005.



perto os interesses do Fisco, não se pode dizer necessariamente o mesmo da precedência dos débitos por obrigação própria contra aqueles decorrentes de responsabilidade tributária (inscrita no inciso I), que pode, a depender da situação, consultar mais o interesse do devedor que o do Fisco. O mesmo pode ocorrer na hipótese do inciso IV, que privilegia os débitos de maior vulto, cuja extinção em primeiro lugar, por poder implicar menor carga de juros, certamente será do interesse do devedor, em vista dos de menor monta.

35. De toda sorte, na própria pré-escolha da ordem de precedência *pelo legislador complementar* ã a obrigar, reitere-se, todos os entes federativos ã já se pode ver, como exposto no trecho do Prof. RUBENS GOMES DE SOUSA, retrotranscrito, um importante elemento de equilíbrio da equação Fisco/contribuinte nessa matéria. Como adverte RICARDO LOBO TORRES⁶², é ódiante da necessidade de *[também]* se proteger os interesses do contribuinte, que a imputação de pagamento ã não é deixada à escolha discricionária da Administração, estabelecendo o próprio CTN [...] a ordem de preferência entre os débitos.

36. Cumpre, demais disso, notar, a partir de observação do mesmo RICARDO LOBO TORRES⁶³, que o artigo 163 do CTN somente tem aplicação quando se tratar de débitos *vencidos*: ó Se os *[débitos]* não estiverem vencidos cabe ao próprio sujeito passivo *[contribuinte]* indicar aquele que pretende pagar, tal, aliás, como acontece no direito privado, situação que, tanto lá como no direito tributário, não rende ensejo à incidência das regras legais sobre imputação de pagamento.⁶⁴

37. De tudo, afigura-se-nos perfeitamente lícito concluir que o CTN, em matéria de imputação de pagamento, traz regramento bastante equilibrado, não se podendo dizer, sem mais, que penda quer para o credor, quer para o devedor.

38. Ocorre que ã e aqui já começamos a adentrar mais diretamente o cerne da consulta ã o CTN não contém (como corretamente apontado pela SRFB) nenhuma regra expressa de imputação de pagamento para os casos em que o contribuinte tenha *um* débito tributário vencido para com o mesmo

⁶¹ *Compêndio de direito tributário*, 2º vol., Rio de Janeiro: Forense, 2ª ed., 1994, p. 444.

⁶² *Comentários*, cit., p. 371.

⁶³ *Comentários*, cit., p. 371.

⁶⁴ Ressalva-se, evidentemente, a situação em que o contribuinte (devedor) pretenda pagar *antes* do vencido débito tributário *vincendo*. Nessa hipótese, somente poderá fazê-lo se contar com a aquiescência do Fisco (credor), que, para tanto, necessitará de autorização legal. Mas isso, de resto, não é tão diferente do que acontece no direito privado, como apontado **no item 9** deste Parecer.



Fisco, composto de *principal* e *juros*, e efetue pagamento insuficiente para extingui-lo em seu todo. No que, portanto, distingue-se do direito *privado*, onde, como já vimos, há expresso comando de imputação primeiramente aos *juros vencidos* (artigo 354 do NCC).

39. Diante desse *silêncio*, o que cumpre indagar é: como a autoridade administrativa há de proceder diante de um caso assim? (i) Pode ela escolher *um* daqueles *elementos* (p. ex., os *juros*) para nele imputar o pagamento? (ii) Deve ela aceitar eventual imputação efetuada pelo contribuinte (p. ex., no *principal*)? (iii) Ou deve ela fazer a imputação primeiramente nos *juros*, por força de eventual aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC? Para o caso de rejeitarem-se tais soluções, é de indagar-se: (iv) deve a autoridade proceder a rateio, imputando, *proporcionalmente*, uma parte do valor pago *ao principal* e a outra *aos juros*? Ou (v) deve a autoridade simplesmente abater do débito o valor pago, desconsiderando, *tout court*, que ele se compõe de tais elementos? Qual deve ser a solução, afinal?

40. O passo inicial a dar aqui, segundo pensamos, é o de verificar as razões históricas que conduziram ao *silêncio* do CTN nesse tema. Para isso, cumpre recorrer, mais uma vez, aos *Trabalhos* da Comissão que elaborou o seu Projeto.

41. A primeira constatação é a de que, no *Anteprojeto* ã texto inicial, sucedido, como já vimos⁶⁵, pelo *Projeto* ã, havia, sim, norma expressa regulando a situação ora em análise. Tratava-se do inciso II do artigo 192, que determinava a imputação de pagamento primeiramente nos ódébitos de tributosô (vale dizer, no *principal*) e, sucessivamente, nos ójuros de moraô e nas ópenalidades pecuniáriasô.

42. Confira-se a redação do preceito no *Anteprojeto* (inciso II, em destaque):

ANTEPROJETO

óArt. 192. Existindo simultaneamente mais de um débito do mesmo contribuinte, relativos a um mesmo tributo, ou a diferentes tributos de competência da mesma pessoa jurídica de direito público interno, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, salvo disposição expressa em contrário na legislação tributária aplicável:

⁶⁵ Em nota de rodapé.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

26

I. A imputação será feita na ordem crescente dos prazos de prescrição dos créditos, ou, sendo simultâneas as prescrições, na ordem decrescentes da sua importância;

II. A imputação será feita em primeiro lugar nos débitos de tributos, e sucessivamente nos de juros de mora e de penalidades pecuniárias;

III. A imputação será feita em primeiro lugar nos débitos do contribuinte por obrigação tributária própria, e em segundo lugar nos débitos decorrentes de responsabilidade tributária.

Parágrafo único. A imputação do pagamento não afeta os privilégios e garantias, nem o decurso da prescrição, quanto ao saldo remanescente.⁶⁶

43. Vê-se que, ao dar preferência aos débitos de tributos, ou seja, ao *principal*, o Anteprojeto revelava-se mais favorável ao *devedor*, em contraste com o direito *privado* (conforme se vê, hoje, do artigo 354 do NCC, como já exposto), que, dando primazia aos *juros*, é mais favorável ao *credor*.

44. A segunda constatação não de certa forma, desconcertante não é a de que o referido inciso II (acima em destaque) veio a ser *suprimido* pela Comissão. Isto se deu de forma *deliberada*, tendo a Comissão apresentado a seguinte *justificativa*, sempre nas palavras de RUBENS GOMES DE SOUSA, seu Relator:

6109. [...]

O anteprojeto (art. 192 nº II) invertia [...] a ordem da imputação vigente no direito privado (Código Civil, art. 993), determinando-a em primeiro lugar no principal e sucessivamente nos acrescidos: considerando que os juros de mora e as penalidades pecuniárias integram-se na obrigação principal, constituindo com ela um todo único, a Comissão suprimiu essa disposição. [...] ⁶⁷

45. Quer dizer: a Comissão entendeu desnecessário estabelecer no CTN regra de imputação de pagamento para o caso de que estamos tratando não qual seja: pagamento insuficiente para saldar integralmente obrigação tributária vencida composta de *principal*, *juros* e *penalidades pecuniárias* não por entender que ela (obrigação tributária) constitui um todo único.

46. Eis, portanto, *como* o CTN tornou-se *silente* na matéria⁶⁸.

⁶⁶ *Trabalhos*, cit., p. 313, destaques nossos.

⁶⁷ *Trabalhos*, cit., pp. 220-221, destaques nossos.

⁶⁸ Diferencia-se o Brasil, no ponto, de alguns países, no que contemplam regra expressa para a hipótese em suas leis tributárias. É o caso, por exemplo: do Código Orgânico Tributário da Venezuela, de 2001 (cujo Artigo 44 prevê a



47. RICARDO LOBO TORRES⁶⁹, a esse respeito, afirma:

ó[O] CTN não estabeleceu ordem para a imputação do pagamento aos juros e demais acréscimos. Prevaleceu a orientação no sentido de que estão abrangidos no conceito de crédito tributário.

48. Feitas essas constatações, cumpre indagar: estaria a Comissão, com tal justificativa, a inferir como vedado à autoridade administrativa considerar, *in casu*, os elementos de que composta a obrigação tributária, devendo simplesmente abater dela o valor pago, sem mais e *tout court*, conforme a alternativa descrita no item 39, *supra*. Parece-nos que a resposta que a interpretação *histórica* nos fornece a essa indagação é: sim.

49. Isto, todavia, segundo pensamos, *não pode* ser aceito. Não só por razões de índole pragmática, que veremos mais adiante, mas, principalmente, por razões de ordem teórica, a partir de uma interpretação sistemática do CTN ã e do próprio ordenamento jurídico ã que passamos a desenvolver em seguida, para o que, diga-se, contaremos com a ajuda de outros aspectos fornecidos pela própria interpretação histórica, que se trarão igualmente à baila.

50. Começemos por reconhecer que, ao suprimir o inciso II do artigo 192 do Anteprojeto ã regra que, ao prever a imputação ao *principal*, tornaria inexistente o nosso problema ã e fazê-lo *precisamente* sob o *fundamento* de que a obrigação tributária constitui óum todo únicoô, a Comissão nada mais fez senão dar conseqüência, no campo das regras sobre imputação de pagamento, à sua concepção *unitarista* de obrigação tributária.

51. Essa concepção unitarista permeia, de fato, todo o CTN, encontrando sua mais viva expressão nos artigos 113, §§ 1º e 3º; 139; e 142, *caput*, onde, respectivamente: (i) são incluídos no *objeto da obrigação tributária* tanto o pagamento de *tributo* como o de *penalidades pecuniárias*,

seguinte ordem: 1. Sanciones; 2. Intereses moratorios; e 3. Tributos del período correspondiente, sendo que o 1º parágrafo primeiro desse dispositivo dispõe, ainda, que a Administración Tributaria podrá imputar cualquier pago a la deuda más antigua, contenida em um acto definitivamente firme, sobre la que se haya agotado el cobro extrajudicial previsto en este Código; e da Lei Geral Tributária de Portugal, de 1998 (que, no artigo 40º, nº 4, assim estabelece: 4.º Em caso de o montante a pagar ser inferior ao devido, o pagamento é sucessivamente imputado pela seguinte ordem a: a) Juros moratórios; b) Outros encargos legais; c) Dívida tributária, incluindo juros compensatórios; d) Coimas. 5.º RICARDO LOBO TORRES chega a informar, com apoio em BERLIRI, que, no direito estrangeiro a regra adotada é a de que a imputação se faz ao crédito de maior garantia (tributo) e só depois ao menos protegido (juros e acréscimos), ao contrário da estabelecida pelo direito civil, que dá preferência ao menos garantido (considerando-se os juros como tais) (Comentários, cit., p. 372). Os exemplos acima (Venezuela, Portugal) parecem contradizer, no entanto, essa informação.

⁶⁹ Comentários, cit., p. 372.



inclusive por decorrência da inobservância de obrigações *acessórias*; (ii) é dada ao *crédito tributário* a mesma natureza da *obrigação principal*, o que significa incluir no *objeto* do crédito tributário também o pagamento de *penalidades pecuniárias*; e (iii) é incluída na matéria do *lançamento* do crédito tributário a proposta de aplicação de *penalidades*.⁷⁰

52. Eis, porém, que tal concepção tem merecido, como se sabe, duríssimas críticas da doutrina, que se insurge notadamente contra a idéia de que a obrigação tributária possa ter como objeto o pagamento de *penalidades pecuniárias*, com a qual estaria em evidente confronto a própria definição de *tributo* feita no artigo 3º do CTN, que o aparta de qualquer caracterização como *sanção de ato ilícito*.⁷¹

53. Pode-se, é certo, redargüir, invocando-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que tem procurado dar efeitos, na medida do possível, a tal concepção, dada sua inegável *positivação* no CTN. São exemplos disso: (i) a aplicação das regras sobre *decadência* e de *prescrição* do crédito *tributário* também às *penalidades pecuniárias* vinculadas à tributação, que aquele Tribunal entendeu de direito no Recurso Especial nº 930.753 (1ª Turma, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, j. em 19.02.2008, DJUe de 03.04.2008, que versou sobre o prazo prescricional para a repetição de multa moratória relativa a IRPJ, CSSL e COFINS indevidamente recolhida, ali se definido como devendo ser o do CTN e não o do Decreto nº 20.910, de 06.01.1932); (ii) a utilização do instrumento da *compensação de tributos* para a *repetição de multa* moratória indevidamente recolhida, validada pelo mesmo STJ nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 760.290 (1ª Seção, Rel. p/acórdão Min. DENISE ARRUDA, j. em 13.06.2007, DJUe de 19.05.2008); e (iii) a aplicação às *multas* fiscais das regras sobre *responsabilidade tributária* por infrações nas sucessões de pessoa jurídica, reconhecida como válida pela mesma Corte Superior no Recurso Especial nº 1.017.186 (2ª Turma, Rel. Min. CASTRO MEIRA, j. em 11.03.2008, DJUe de 27.03.2008).

⁷⁰ Confirmam-se: óArt. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. [...] § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária. óArt. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. óArt. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁷¹ Veja-se, por todos, PAULO DE BARROS CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2011, 23ª ed., pp. 362 e ss.



54. Contudo, nem sempre se pode proceder assim.

55. A primeira razão ã que tem cunho *teórico* ã para rejeitar uma aplicação extremada da concepção unitarista de obrigação tributária ao domínio da imputação de pagamento tem a ver com uma curiosa associação que a Comissão elaboradora do Projeto de CTN demonstrou fazer, em tal domínio, entre, de um lado, aquela concepção e, de outro, a idéia (de discutível validade, conforme tentaremos demonstrar) consistente em não aceitar que, no CTN, o pagamento pudesse constituir óextinção parcial de créditoô.

56. Expliquemos.

57. Atentando-se ao item 109 do Relatório da Comissão, já acima parcialmente transcrito, verifica-se que, após justificar a supressão do inciso II do artigo 192 do Anteprojeto ã que, relembre-se, estabelecia regra de imputação de pagamento para a situação de que estamos tratando ã, a mesma Comissão, pela voz de RUBENS GOMES DE SOUSA, afirma:

ó109. [...]

Em consequência da supressão da alínea II do art. 192 do Anteprojeto, pôde ser também eliminado o seu § único, visto que em caso algum o pagamento poderá constituir extinção parcial de créditoô.⁷²

58. Cumpre anotar que o referido parágrafo único (também já atrás reproduzido) dizia que a imputação de pagamento não afetava os privilégios e garantias do crédito tributário, nem o decurso da prescrição, *quanto ao saldo remanescente*.

59. Estas, as expressões a fixar: óem caso algum o pagamento poderá constituir extinção parcial de créditoô e ósaldo remanescenteô.

60. Ora, quem afirma que óem caso algum o pagamento poderá constituir extinção parcial de créditoô indica que não aceita como válido o pagamento *parcial* dele, pois todo pagamento extingue o respectivo crédito⁷³ ã sendo que, se *parcial*, ele, evidentemente, extingue o crédito *na*

⁷² *Trabalhos*, cit., p. 220.

⁷³ CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA leciona que o efeito *essencial* do pagamento é *extinguir* a obrigação (*Curso*, cit., 8ª ed., p. 120). O pagamento, todavia, não é a única forma de extinção das obrigações, o que pode ocorrer também pela via compensação, da remissão, da confusão, da transação etc.



parte paga (perdoada a tautologia), persistindo a obrigação quanto ao saldo remanescente⁷⁴. Não condizia, pois, com tais ideias deixar permanecer, no texto do Projeto de CTN, preceito⁷⁵ que dispunha sobre um ósaldo remanescenteô, de que obviamente só se poderia falar caso se aceitasse como válido o pagamento *parcial* do crédito tributário.

61. Ocorre que o pagamento *parcial* do crédito tributário constituía precisamente a hipótese que deflagraria a incidência do multirreferido inciso II do artigo 192 do Anteprojeto, regra sobre imputação de pagamento que ã não custa repetir ã estabelecia uma preferência pelo *principal* e que a Comissão decidira suprimir por entender que o crédito tributário constitui óum todo únicoô e que, como toda regra de imputação de pagamento, *pressupunha* que o pagamento efetuado não fosse suficiente para saldá-lo (quando composto de *principal e acréscimos*) integralmente.

62. É, pois, ao conectar a supressão do citado parágrafo único com a do inciso II do mesmo artigo, que a Comissão parece fazer a associação ã a que nos referimos ã entre a idéia de que o crédito tributário se constitui óum todo únicoô (motivo alegado para a supressão do inciso II e que expressa a mencionada concepção unitarista da obrigação tributária) e a idéia da não-aceitação de um pagamento *parcial* do crédito tributário (motivo acrescido àquele para justificar a supressão do parágrafo único).

63. Pode-se, assim, dizer que, por essa via transversa, a idéia de não se aceitar como válido o pagamento *parcial* do crédito tributário (ou ã na terminologia do pluricitado Relatório ã de não se aceitar possa ele promover a extinção *parcial* dele, crédito) também está na base da decisão da Comissão de suprimir o referido inciso II, dispositivo que, repita-se, pressupunha a validade de um tal pagamento *parcial*.

64. Essa idéia (da invalidade de pagamento parcial de crédito tributário), contudo ã como já deixamos entrever ã, não pode ser acatada.

⁷⁴ É exatamente o que acontece na *compensação* quando os valores compensados são diferentes, conforme artigo 368 do NCC: “Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.” CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA assevera: “Se [os débitos] forem [...] de valores diferentes, haverá compensação *parcial*, que extingue a de menor valor, sobrevivendo apenas o saldo na de maior quantidade [...]” (Curso, 8ª ed., cit., p. 165).

⁷⁵ Justamente o citado parágrafo único do artigo 192 do Anteprojeto.



65. Com efeito. No regime *positivado* no CTN ã e já era assim desde o Anteprojeto e o Projeto ã nada há que autorize afirmar-se como inválido o pagamento *parcial* de crédito tributário. Bem ao contrário, tudo nele conflui para reconhecê-lo como válido, ou (utilizando a terminologia do Relatório) para reconhecê-lo como tendo, sim, eficácia extintiva *parcial* sobre o crédito.

66. Pode ver-se isto, v.g., nos artigos 156, parágrafo único, 158, inciso I, e 161, *caput*, que têm este teor (os destaques são nossos):

Art. 156. [...]

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade de sua constituição, observado o disposto nos arts. 144 e 149.

Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

I ã quando parcial, das prestações em que se decompõe;

[...]

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia prevista nesta Lei ou em lei tributária.

[...].

67. Aluda-se, também, à regra do artigo 168, inciso I, do CTN ã que determina a contagem do prazo prescricional para a restituição de tributos a partir da ódata da extinção do crédito tributário, aí entendida como a data do *pagamento* (nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN)⁷⁶ ã a qual, ao aplicar-se às hipóteses de pagamento *não-integral*, *pressupõe* a eficácia extintiva desse pagamento sobre a *parcela* paga do respectivo crédito.

68. Mais: não se encontra no CTN ã nem dele se pode extrair por via interpretativa ã regra alguma que permita à autoridade administrativa recusar o pagamento de crédito tributário *sob a alegação* de ele *não ser* integral, isto é, de ele não ser suficiente para extinguir o crédito como um

⁷⁶ Como, aliás, sempre defendeu esta PGFN e foi finalmente definido pelo Superior Tribunal de Justiça ã não sem, antes disso, muita hesitação, lamentavelmente.



todo. É, aliás, nesse sentido a lição de HUGO DE BRITO MACHADO⁷⁷: *ó[Não]* tem a Fazenda Pública motivo para recusar o recebimento de um tributo, ao argumento de que [...] o valor oferecido é menor que o efetivamente devido.⁷⁸

69. Deveras, não vige no direito tributário o princípio, de direito *privado*, segundo o qual ao credor é facultado deixar de aceitar o cumprimento *parcial* de obrigação que a outra parte deve adimplir *por inteiro*, presente, hoje, no artigo 314 do NCC⁷⁸, que guarda a seguinte redação:

Art. 314. Ainda que a obrigação tenha por objeto prestação divisível, não pode o credor ser obrigado a receber, nem o devedor a pagar, por partes, se assim não se ajustou.⁷⁹

70. Nessa linha, uma eventual *recusa* do Fisco de receber um pagamento sob o fundamento de não ser ele integral certamente caracterizaria a *mora accipiendi*, abrindo ensanchas para a utilização, pelo particular, da *consignação em pagamento*, disciplinada no artigo 164 do CTN⁸⁰, que é justamente uma das modalidades de *extinção* do crédito tributário previstas no artigo 156 (inciso VIII) do mesmo *codex*, extinção que, nessa hipótese, seria, a toda evidência, *parcial*.

71. Sabendo, ademais, que uma tal *recusa* somente seria juridicamente válida se a autoridade administrativa detivesse autorização *expressa* para fazê-la⁸¹, cremos que a própria *finalidade* dos tributos ã qual seja, a de prover os cofres públicos com os recursos necessários para a satisfação dos interesses coletivos que a Constituição e a lei atribuem aos entes estatais ã dificilmente justificaria a outorga de uma autorização legal para o administrador público deixar de receber recursos pertinentes a créditos tributários *apenas* sob o argumento de se tratar de pagamentos *insuficientes*. Isto porque: (i) a arrecadação de tributos não pode ficar à mercê da *vontade* dos agentes estatais e (ii) é inegável o *interesse* da coletividade na *entrada* de recursos com que os entes públicos possam se desincumbir de suas tarefas, ainda quando essa entrada não corresponda,

⁷⁷ *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2011, 32ª ed., p. 203.

⁷⁸ No Código de 1916, o preceito, com idêntica dicção, estava no artigo 889.

⁷⁹ O art. 314 do NCC também encontra exceção, p. ex., no artigo 52, § 2º, do Código de Defesa do Consumidor, que assegura a este, sem necessidade de concordância do credor, a liquidação antecipada do débito, total ou parcialmente, mediante redução proporcional dos juros e demais acréscimos. Tem-se, além dessa, a exceção do artigo 745-A do Código de Processo Civil (introduzido pela Lei nº 11.382, de 6 de dezembro de 2006), que, ao permitir o parcelamento do débito exequendo em até seis (6) parcelas mensais com juros de 1% ao mês, mediante o depósito prévio de 30% do seu valor no prazo dos embargos à execução, não exige a aquiescência do credor exequente.

⁸⁰ Que assim reza: Art. 164. A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I ã de recusa de recebimento [...]; ã

⁸¹ Sim, pois no direito tributário, ramo do direito público que é, também se aplica, como cediço, o princípio de que a Administração só pode fazer aquilo para que tenha recebido *competência* ou *autorização* legal de forma *expressa*.



integralmente, ao valor do crédito tributário respectivo⁸²; mesmo porque o Estado pode cobrar as diferenças pelas vias administrativas e judiciais à sua disposição, com os acréscimos devidos⁸³.

72. Sendo, pois, insubsistente a *idéia* de que, no direito tributário, óem caso algum o pagamento poderá constituir extinção parcial de crédito, perde força a tentativa de estender ao campo da imputação de pagamento a *concepção* unitarista da obrigação tributária, no que, por meio da associação entre ambas (isto é, entre aquela *idéia* e essa *concepção*), se pretendesse estabelecer, por via interpretativa, o dever do Fisco de simplesmente ignorar ã diante de um pagamento insuficiente para saldar o crédito tributário como um todo ã a existência de *elementos* em seu bojo aos quais se pudesse efetuar a imputação (conforme aventado no item 39.v, supra).

73. Acresça-se que, no direito tributário, diferentemente do que ocorre no direito privado, e justamente porque o Fisco *não pode* recusar o pagamento *parcial* da obrigação tributária, a imputação a(os) elemento(s) de que composta a obrigação (ou seja, ao *principal*, aos *juros* e às *penalidades pecuniárias*) pode perfeitamente ser feita, mesmo que o valor pago não seja suficiente para saldar integralmente *nenhum* desses elementos, isoladamente considerados.

74. No direito privado, com efeito, por força do princípio de que o credor não é obrigado a aceitar pagamento parcial de débito quando se o tenha estipulado por inteiro (presente, como já vimos, no artigo 314 do NCC), a aplicação das regras sobre imputação de pagamento somente se deflagra quando o valor ofertado em pagamento, insuficiente para saldar todos os débitos somados, é bastante para saldar *ao menos dois* deles, isoladamente considerados.⁸⁴

⁸² Pensamos poder dizer que a entrada de recursos referentes a créditos tributários é sempre de interesse do Estado (*rectius*: da coletividade), ainda quando em montante inferior ao *quantum debeatur*, sendo que qualquer margem de discricionariedade que se desse à autoridade administrativa nessa matéria só viria em prejuízo da mesma coletividade, a que serve.

⁸³ De fato, se o contribuinte *pode* efetuar pagamento parcial do débito tributário, não poderá, contudo, furtar-se-á à incidência das cominações legais cabíveis por força desse pagamento insuficiente, como, p. ex., multa de mora e juros moratórios sobre a parte não paga. Essas cominações só não incidirão se houver autorização legal expressa para o pagamento do crédito tributário *em parcelas* ou *prestações*, situação em que não se poderá falar em mora se o devedor paga as parcelas nos respectivos vencimentos. É o que se dá, p. ex., no pagamento *parcelado* do imposto de renda pessoa física apurado na declaração anual de ajuste, autorizado, como é, por lei, embora sujeitem-se as prestações à incidência da taxa SELIC a título de juros, que, no caso, são *financeiros* (ou seja, incidentes *antes* do vencimento das parcelas) e não moratórios.

⁸⁴ É, com outras palavras, o que afirma SILVIO RODRIGUES (*Curso*, 17ª ed., cit., p. 220): “Para que se cogite do problema da imputação em pagamento, é mister que a prestação seja suficiente para extinguir mais de um débito”



75. O seguinte exemplo de J. M. LEONI LOPES DE OLIVEIRA⁸⁵ bem demonstra isso:

ó[Se] existem três dívidas: uma, no valor de mil, outra no valor de mil, e outra no valor de dois mil, e o devedor paga mil, ele só poderá imputar em uma das duas cujo valor é mil, jamais na de dois mil, porque seria compelir o credor a aceitar a prestação em parte.ô

76. Veja-se que se o pagamento só for suficiente para extinguir *um* dos débitos, presume-se que a ele se refira, pois o devedor, evidentemente, não poderá imputá-lo a outro débito, de maior valor, já que isto, se feito, importaria em um seu pagamento *parcial*, o que, por força do referido artigo 314 do NCC, somente é possível acontecer com a concordância do credor.

77. FÁBIO ULHOA COELHO⁸⁶ explica esse aspecto com o seguinte exemplo:

ó[O] pagamento dado deve ser suficiente para quitar qualquer uma das dívidas em consideração, porque o credor, lembre-se, não pode ser obrigado a receber pagamento parcial (CC, art. 314). Se o devedor deve dois títulos ao credor, sendo um de \$ 500 e outro de \$800, o pagamento de \$500 destina-se à solução daquele e não pode ser pretendida a imputação a este último contra a vontade do credor.ô

78. Os seguintes exemplos de PAULO NADER⁸⁷ também são esclarecedores:

óAo longo do tempo, ãAõ contraiu, primeiramente, uma dívida no valor de cinco mil reais e, mais tarde, em razão de outro negócio, assumiu [um] débito de oito mil reais. Após o vencimento de ambas as obrigações, ãAõ se apresenta junto ao credor ãBã portando a importância de seis mil reais, para efeito de pagamento. *In casu*, poderá haver o adimplemento [somente] da primeira dívida [de cinco mil reais], pois o valor de que ãAõ dispõe é insuficiente para a quitação da segunda [de oito mil reais]. Se ãAã, todavia, dispõe de dez mil reais, o caso será de imputação do pagamento, pois a importância é suficiente para o pagamento de uma ou de outra dívida.ô

79. Na mesma linha, SILVIO VENOSA⁸⁸ leciona:

óE se a quantia ofertada por superior ao débito de menor valor, mas não atingir o débito de maior valor? Entende-se sem dúvida, afora acordo entre as partes, que o pagamento refere-se à dívida de menor valor. O excedente não deverá necessariamente ser aceito pelo credor para amortizar a dívida de maior valor porque se trataria de pagamento parcial.ô⁸⁹

⁸⁵ Novo Código, cit., p. 190.

⁸⁶ Curso, cit., p. 156.

⁸⁷ Curso, cit., p. 340.

⁸⁸ Código Civil Interpretado, São Paulo: Atlas, 2011, 2ª ed., p. 418.

⁸⁹ É, com efeito, unânime a doutrina no afirmar que a aplicação das regras sobre imputação de pagamento, no direito privado, não pode resultar em obrigar o credor a receber pagamento parcial. Consultem-se, a título exemplificativo, além dos já invocados nos itens 78-79: MARIA HELENA DINIZ (Curso, cit., p. 224); ORLANDO GOMES (Obrigações, cit., p. 105); SERPA LOPES (Curso, cit., p. 215), CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA (Instituições, 8ª ed., cit., p. 147); SILVIO RODRIGUES (Direito Civil, cit., pp. 218, 220 e 221); MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE



80. Tudo isso, é certo, refere-se à hipótese de dois ou mais débitos. Mas *também* na hipótese em que há *um* débito composto de *capital* e *juros* a aplicação da disciplina da imputação de pagamento⁹⁰ ã ordenada, *in casu*, pelo artigo 354 do NCC e nele contida ã encontra limite no multicitado artigo 314 do mesmo código.

81. Veja-se que, aí, a imputação se dará nos *juros* **tanto** (i) no caso de o valor ofertado em pagamento ser suficiente para saldar *quer os juros, quer o capital, isoladamente considerados*⁹¹ (no que não se diferencia da hipótese de dois ou mais débitos), **como** (ii) no caso de o valor ofertado ser suficiente para saldar *apenas os juros* (nessa hipótese, por imposição legal expressa no artigo 354 do NCC).

82. Mas, se o valor ofertado em pagamento (insuficiente para saldar todo o débito, como curial) for *superior* ao valor dos *juros*, a quantia remanescente⁹² ã que, assim, não será bastante para saldar todo o *capital* ã não deve (na esteira do que apontado por SILVIO VENOSA na transcrição supra) ser a ele, capital, imputada, porque isso, a toda evidência, importaria em impor-se ao credor pagamento parcial (no caso, do capital), que o artigo 314 do NCC veda se faça sem a concordância deste.

83. Ademais: se o valor ofertado em pagamento (insuficiente para saldar todo o débito) não for bastante para saldar sequer os *juros* não se há de falar em aplicar-se o artigo 354 do NCC (ou seja, em imputar-se o pagamento nos juros). E isto porque, se esse dispositivo já *obriga* o credor, em exceção à regra do artigo 314 do mesmo código, a aceitar pagamento que não cobre o débito integralmente (capital + juros), impondo-lhe o recebimento apenas dos juros, não se pode, no entanto, interpretá-lo como também *obrigando-o* a aceitar pagamento que não cubra sequer a parcela a que o

(Comentários, cit., p. 220-221, onde afirma que prevalece o art. 314 mesmo quando o devedor pretenda pagar parcialmente dívida mais onerosa); e ARNALDO RIZZARDO (*Direito das Obrigações*, cit., p. 366).

⁹⁰ Prevista nesse bojo *por exceção*, como já vimos.

⁹¹ Pressupondo-se, sempre, que o valor ofertado não seja suficiente para pagar o débito integralmente, pois, nesse caso, haveria a extinção dele por inteiro e não se cogitaria de aplicar-se, quanto a ele, a disciplina legal da imputação de pagamento.

⁹² Isto é, aquilo que sobejar após a imputação aos *juros*.



preceito ordena a imputação (isto é, os *juros*). Nessa situação, incidirá, então, pleno, o princípio do artigo 314 do NCC.⁹³

84. **Ora, nada disso se aplica ao direito tributário**, já que, como vimos enfatizando, não pode o Fisco (credor) recusar o pagamento *parcial* do crédito tributário. Daí nada existir que obste seja imputado o pagamento a(os) elemento(s) de que ele (crédito tributário) seja composto (*principal, juros, penalidades pecuniárias*), mesmo quando o valor pago não se mostre suficiente para saldar, por inteiro, nenhum deles, isoladamente considerados, conforme afirmamos supra.

85. A segunda razão para não se aplicar a concepção unitarista da obrigação tributária de forma extremada ao campo da imputação de pagamento ã bastante singela, aliás, e já intuída no item 15 do Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005, mencionado na consulta⁹⁴ ã, é de índole *pragmática*. Ela se pode extrair do seguinte questionamento: como proceder a eventual *restituição* de valor pago indevidamente pelo particular referente a apenas *um* dos elementos de que composto o crédito tributário (p. ex., os juros de mora), se não se souber (no caso de pagamento *parcial* do crédito tributário) quanto foi pago por ele a tal título (ou seja, a título de juros de mora)? Sem que tenha havido a imputação do pagamento a(os) elemento(s) do crédito tributário, isso, evidentemente, não poderá ser feito.

86. Sem falar de outras razões, também pragmáticas, como aquelas mais afetas ao direito *financeiro*. Exemplificando: se os valores do *principal* e da *multa de mora* devem, por lei, ter destinações diferentes (por hipótese: à conta única do Tesouro Nacional ou a fundos especiais, na esfera federal), como dar, na prática, essa destinação no caso de um pagamento parcial, se não se pode imputar o valor pago a tais elementos, mas apenas ao ócrédito tributárioô monoliticamente considerado?

87. E, por arremate, ainda no campo pragmático: se se deve considerar o crédito tributário como um todo, como fazer o cálculo do saldo devedor, após o pagamento parcial, e efetuar sua

⁹³ A não ser, evidentemente, que o credor aquiesça em ver amortizados parcialmente os juros, ou em ver amortizado (total ou parcialmente) o capital antes dos juros, o que, de resto, lhe é sempre possível fazer, ante a natureza dispositiva das normas de direito privado sobre imputação de pagamento, conforme já anotamos.

⁹⁴ Que encampou, por assim dizer, argumento suscitado pela Receita Federal na consulta que ali se respondia.



respectiva cobrança se não se souber, afinal, a que título ã como principal (?), como juros de mora (?), como penalidade pecuniária (?) ã o pagamento (parcial) foi feito?

88. Disso deflui que, em caso de pagamento parcial do crédito tributário, não só se *pode* imputar o valor pago aos *elementos* de que se componha o crédito tributário, mas também se *deve fazê-lo*, não sendo, pois, de acatar-se a solução aludida no item 39.v, supra, a que interpretação histórica do *silêncio* do CTN nessa matéria parecia, como dissemos, conduzir.

89. Dito isto, cumpre, passo seguinte, averiguar se, à luz de tudo quanto visto até agora, as soluções aventadas nos itens 39.i, 39.ii e 39.iii, supra, são juridicamente viáveis. Relembrando: cumpre indagar se, diante de um pagamento insuficiente para saldar integralmente o débito tributário composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*): é (a) dado à *autoridade administrativa* escolher *um* ou *alguns* desses elementos para nele imputar o pagamento; pode (b) o *contribuinte* efetuar essa escolha, não cabendo à autoridade administrativa senão aceitá-la; ou *deve* (c) a autoridade administrativa efetuar a imputação primeiramente nos *juros*, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC.

90. A resposta às duas primeiras indagações parece relativamente simples.

91. Quanto à indagação do item 39.i: já vimos, com efeito, que o CTN, nada obstante conferir à autoridade administrativa o poder⁹⁵ de efetuar a imputação, não outorga a ela nenhuma margem de discricionariedade para alterar a ordem de precedência entre os débitos nele estabelecida, não lhe cabendo, de conseguinte, fazer qualquer óescolhaô do(s) débito(s) a que imputar o pagamento. Ora, se assim é quando se trata de débitos tributários distintos (p. ex., um débito de imposto de renda e outro de imposto sobre produtos industrializados; ou dois débitos de imposto territorial rural)⁹⁶, assim também há de ser quando se trata de *um* débito tributário, composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*).

92. Quanto à indagação do item 39.ii: por igual, se o CTN não outorga ao contribuinte o poder de escolher, entre débitos tributários distintos, aquele a que imputar o pagamento (*vide os*

⁹⁵ Ou o dever-poder, na terminologia de CELSO ANTÔNIO, mais acima transcrita.

⁹⁶ Tratando-se, em ambos os exemplos, de *impostos* (inciso II, *in fine*, do artigo 163 do CTN), a autoridade administrativa deverá imputar o pagamento naquele mais próximo de prescrever, que é o critério de precedência subsequente (inciso III do mesmo preceito), e não a seu talante.



mesmos exemplos do item anterior), não se lhe pode reconhecer qualquer direito a fazer uma escolha entre os elementos de *um mesmo crédito (principal, juros, penalidades pecuniárias)* para ver efetuada a imputação naquele de sua preferência. Eventual indicação por parte do contribuinte não deve ã e nem sequer pode ã ser aceita pela autoridade administrativa, sob pena de ela descumprir o seu *dever* de efetuar a imputação. Ademais, da supressão do inciso II do artigo 192 do Anteprojeto ã que ordenava a imputação, primeiro, no *principal* (regra que seria mais favorável ao *devedor*) ã não se pode inferir tenha sido dado a ele (devedor) o poder de efetuar uma escolha entre tal elemento e os demais (*juros, penalidades pecuniárias*), mormente à luz da regra expressa *ordenando à autoridade administrativa* fazer a imputação.

93. Rechaçam-se, portanto, as soluções aventadas em 39.i e 39.ii, porquanto representariam subversão completa do sistema do artigo 163 do CTN, que não outorga qualquer poder de escolha às partes da relação Fisco-contribuinte em matéria de imputação de pagamento. Nessa linha, o silêncio do CTN no tocante à imputação de pagamento quando há *um* débito composto por mais de um elemento não aproveita nem ao Fisco nem ao devedor.

94. Passemos, então, a examinar a solução alvitrada em 39.iii, consistente em saber se *deve* a autoridade administrativa efetuar a imputação nos *juros*, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC. Frise-se: não se indaga se a autoridade *pode* ã o que já foi rechaçado nos itens precedentes ã mas, sim, se ela *deve* fazer a imputação nos juros, *imaginando-se* um seu *dever de obediência* ao referido dispositivo do NCC na esfera tributária.

95. A resposta é pela negativa.

96. O tema da aplicação subsidiária por analogia do artigo 354 do NCC em matéria *tributária* já foi, com efeito, objeto de discussão e deliberação no seio do Superior Tribunal de Justiça, que veio, a final, a editar a Súmula de nº 464, com o seguinte teor:

Súmula 464 - STJ. óA regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.ô

97. Certo, cuida-se aí de imputação de pagamento em *compensação tributária*, a envolver, como cediço, um encontro de contas entre aquilo que é devido pelo particular ao Fisco e aquilo que é devido, ao mesmo tempo, pelo Fisco ao particular. Mas a razão subjacente para não se aplicar o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

39

artigo 354 do NCC na compensação tributária conduz à sua inaplicabilidade à imputação de pagamento *pura e simples* de direito tributário, objeto da consulta da SRFB, conforme tentaremos demonstrar.

98. De fato. Do voto da Ministra ELIANA CALMON proferido num dos acórdãos que embasaram a edição da Súmula em apreço (Recurso Especial nº 987.943)⁹⁷, colhe-se a seguinte fundamentação:

óRefletindo sobre o tema faço os seguintes destaques, respaldada na lei e na doutrina:

a) o artigo 170 do CTN dispõe que *a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública;*

b) a compensação tributária depende de regras próprias e específicas, não se aplicando as regras genéricas do Código Civil que, prioritariamente, destinam-se a regular as relações de Direito Privado; tanto é verdade que, anteriormente à Lei nº 8.383/91, o Código Civil já regulava o instituto da compensação (art. 1009 e seguintes do CC/16) e, no entanto, não era possível, com base na lei geral, pretender a compensação tributária;

c) se as leis tributárias não prevêm a forma de imputação do pagamento, não se pode aplicar analogicamente o art. 354 do CC/2002;

d) inexistente dispositivo no Código Tributário Nacional que determine a aplicação subsidiária do Código Civil;

e) o legislador ordinário, inicialmente, ao instituir o Novo Código Civil, fez inserir naquele diploma dispositivo específico determinando que a compensação das dívidas fiscais seria regida pelo disposto no Capítulo VII. Entretanto, tal norma foi revogada pela Lei 10.677, de 22.5.2003, logo após a entrada em vigor do CC/2002; e

f) inexistente lacuna legislativa *in casu*, mas silêncio eloqüente do legislador que não quis aplicar à compensação de tributos indevidamente pagos as regras do Direito Privado.ô

99. De esclarecer que nesse como nos demais precedentes do STJ que desaguarão na edição da Súmula em prisma⁹⁸ cuidava-se de julgar pretensão do contribuinte, no sentido de que, na

⁹⁷ Julgado pela 2ª Turma em 19.02.2008, publicado no DJU de 28.02.2008.

⁹⁸ São eles, em ordem cronológica de julgamento: Recurso Especial nº 1.058, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, 1ª Turma, j. em 19.02.2008, DJe de 1º.09.2008; Recurso Especial nº 1.025.992, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, 2ª Turma, j. em 26.08.2008, DJe de 24.09.2008; Recurso Especial nº 970.678, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª Turma, j. em 02.12.2008, DJe de 11.11.2008; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.005.061, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, 1ª Turma, j. em 25.08.2009, DJe de 03.09.2009; Recurso Especial nº



compensação tributária por ele buscada, quando o débito fazendário em seu favor fosse maior que o seu débito para com a Fazenda⁹⁹ ã a dizer que esta restaria devedora da diferença remanescente ã, dever-se-ia, na operação, imputar-se o valor do débito fazendário primeiramente aos *juros* devidos pelo particular, na forma do multicitado artigo 354 do NCC ã regra que, como já enfatizado, é mais benéfica ao *credor* (*in casu*, o contribuinte), porque permite que o principal (ou parte dele) continue sendo frugífero.

100. Ora, sendo inviável, como decidido, em última análise, pelo STJ, a aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC à compensação tributária, pela mesma razão não se pode entender como aplicável esse dispositivo quando se trate da imputação de pagamento de crédito tributário *pura e simples*, embora dessa aplicação pudesse resultar benefício ao Fisco-credor.

101. Noutras palavras e em síntese: se não se pode impor ao Fisco, quando devedor (na compensação tributária), uma imputação de pagamento que favoreça o particular-credor, não se pode impor ao particular, quando devedor, uma imputação que favoreça o Fisco-credor. A inexistência de norma expressa sobre imputação de pagamento na hipótese versada na consulta não pode ã já o dissemos ã resultar em pender-se quer em favor do contribuinte, quer em favor do Fisco.

102. De tudo isso se deduz que a única solução viável para o nosso problema à luz do CTN é aquela descrita no item 39.iv, consistente em que o pagamento deve ser imputado a *todos* os

1.130.033, Rel. Min. CASTRO MEIRA, 2ª Turma, j. em 03.12.2009, DJe de 16.12.2009; Agravo Regimental, sucedido por Embargos de Declaração, no Recurso Especial nº 1.024.138, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, respectivamente julgados em 16.12.2009 e 04.05.2010 e publicados no DJe em 04.02.2010 e 25.05.2010; e Recurso Especial nº 960.239, Rel. Min. LUIZ FUX, 1ª Seção, j. em 09.06.2010, DJe de 24.06.2010.

⁹⁹ A compensação pode, com efeito, ser *total* ou *parcial*. Será *total* quando os créditos de uma e outra parte são de igual monta; será *parcial* quando os valores dos créditos a compensar são desiguais, restando para o titular do crédito de maior monta um remanescente a ser pago pela contraparte. Isto, aliás, está ínsito na própria definição de compensação do NCC: óArt. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se até onde se compensarem. No direito privado brasileiro, que segue, no ponto, o sistema francês e não o alemão, a compensação é *ex-lege*, operando-se automaticamente, independentemente de manifestação de vontade das partes, motivo pelo qual ORLANDO GOMES (*Obrigações*, cit., p.129) ã evidentemente considerando a compensação *parcial* (tão automática como a *total*) ã reputa-a uma exceção ao princípio geral de que o credor não pode ser obrigado a receber a dívida por partes.ô presente no artigo 314 do NCC, já por nós muitas vezes citado (*vide*, em sentido análogo, PAULO NADER, *Curso*, cit., p. 382). No direito tributário, ao contrário, a compensação depende, normalmente, de manifestação do contribuinte e exige expressa lei autorizativa (artigo 170 do CTN).



elementos de que se componha o crédito tributário, mediante *rateio*, pois dessa forma é que se terá um *equilíbrio* entre a posição do contribuinte e a posição do Fisco nesta seara.¹⁰⁰

103. O *rateio* é, aliás, a solução que no direito *privado* a doutrina dá para quando esgotados todos os critérios estabelecidos em lei para a imputação de pagamento (*imputação legal*) entre mais de um débito. ORLANDO GOMES¹⁰¹ afirma: *ó[Se]* não for possível a gradação, procede-se a *rateio*. CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA¹⁰² assevera: *ó[Sendo as dívidas]* todas idênticas, isto é, da mesma natureza, igualmente onerosas, e com vencimento simultâneo [...] imputar-se-á *por igual* em todas elas. ROBERTO SENISE LISBOA¹⁰³, na mesma linha, opina: *ó[Não]* havendo outro critério para imputação de pagamento, esta tem lugar em todas as obrigações *pro rata*. Já falava em *rateio*, aliás, CLÓVIS BEVILÁQUA¹⁰⁴, para quem: *ónão* havendo motivo preferencial, por serem todos os débitos da mesma natureza [...] e por serem *[vencidos]* ao mesmo tempo [...], a imputação se deve fazer *propriedade rata*, segundo opinam todos. ¹⁰⁵ A *imputação proporcional* entre os débitos já era, aliás, a solução que dava *expressamente* para essa hipótese o nosso Código Comercial, de 1850, hoje nessa parte revogado,¹⁰⁶ e a solução que lhe dão, por exemplo, o Código Civil francês¹⁰⁷, o Código Federal suíço das Obrigações¹⁰⁸, o Código Civil espanhol¹⁰⁹, o argentino¹¹⁰, o

¹⁰⁰ De quebra, essa é a solução mais próxima possível da concepção unitarista do crédito tributário, de que já tratamos supra, à qual, se não se pode dar uma máxima extensão, pode dar-se a extensão que for razoável, que, na hipótese, consiste em dar o *mesmo peso* a todos os componentes do crédito tributário.

¹⁰¹ *Obrigações*, cit. p. 105. O itálico sem colchetes está no original.

¹⁰² *Instituições*, 8ª ed., cit., p. 148. O itálico é nosso.

¹⁰³ *Manual*, cit. p. 188. O itálico fora de colchetes é do original.

¹⁰⁴ *Direito das Obrigações*, cit., p. 176. São do original os itálicos sem colchetes.

¹⁰⁵ Têm-se, no sentido da imputação proporcional: PONTES DE MIRANDA (*Tratado*, cit., pp. 397-398), entre os mais antigos, e, dentre os mais modernos, SILVIO VENOSA (*Direito Civil*, cit., p. 258), ARNALDO RIZZARDO (*Direito das Obrigações*, cit., p. 368); ALICE DOS SANTOS SOARES (*Obrigações*, cit., p. 421); PABLO STOLZE GAGLIANO e RODOLFO PAMPLONA FILHO (*Novo Curso*, cit., p. 213); ATTILA DE SOUZA LEÃO ANDRADE JUNIOR (*Comentários*, cit., p. 144); MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE (*Comentários*, cit., p. 233); NELSON ROSENVALD (*Direito das Obrigações*, cit., p. 187); J. M. LEONI LOPES DE OLIVEIRA (*Novo Código*, cit., p. 193).

¹⁰⁶ Cuidava-se do nº 4 ao artigo 433 (em itálico): *óArt. 433. Quando se deve por diversas causas ou títulos diferentes, e dos recibos ou livros não consta a dívida a que se fez aplicação da quantia paga, presume-se o pagamento feito: 1. por conta de dívida líquida em concorrência com outra ilíquida; 2. na concorrência de dívidas igualmente líquidas, por conta da que for mais onerosa; 3. havendo igualdade na natureza dos débitos, imputar-se-á o pagamento na dívida mais antiga; 4. sendo as dívidas da mesma data e de igual natureza, entende-se feito o pagamento por conta de todas em devida proporção; [...]*. Esse dispositivo estava na Parte Primeira do Código Comercial, que foi expressamente revogada pelo artigo 2.045 do NCC. Tal revogação, porém, não é vista, por autores como CARLOS ROBERTO GONÇALVES (*Direito Civil*, cit., p. 325) como obstáculo a que o princípio nele insculpido continue, como outrora, sendo aplicada (o que se dava por analogia), inclusive porque presente, conforme aponta, noutras legislações de mesma gênese romanística, como se verá a seguir. Na mesma linha: GUSTAVO TEPEDINO *et alii* (Código Civil Interpretado, cit., p. 655).

¹⁰⁷ Trata-se do *article* 1256, em cuja parte final se lê: *óSi les dettes sont de égale nature, l'imputation se fait sur la plus ancienne; toutes les choses égales, elle se fait proportionnellement*.

¹⁰⁸ A regra se lê no n. 2 do Art. 86: *óSi plusieurs dettes sont échues en même temps, l'imputation se fait proportionnellement*.



português¹¹¹, o italiano¹¹² e o Código Civil do Estado da Louisiana.¹¹³ Na área do *common law*, pode referir-se o *Consumer Credit Act*, de 1974, do Reino Unido¹¹⁴. A fonte dessa solução, outrossim, está no direito *romano*, conforme as lições de SERPA LOPES¹¹⁵ (óQuando os débitos são todos iguais em natureza e da mesma data, a imputação deve fazer-se *proporcionalmente*, em relação a todos elesô) e de JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES¹¹⁶ (ó[Se] todos os débitos apresentassem as mesmas características, fazia-se a imputação, *proporcionalmente*, a cada um delesô).

104. Por rateio, entenda-se, evidentemente, divisão *proporcional* entre os débitos, tanto assim que a doutrina, aí, utiliza indiferentemente as expressões *rateio*, imputação *proporcional*, imputação *pro rata*, etc.¹¹⁷

105. A crítica que alguns como SILVIO RODRIGUES¹¹⁸ fazem a tal solução ñ que seria defeituosa, óporqueô, nas palavras do autor, óatravés dela se obriga o credor a receber parceladamente uma prestação que se combinou pagar por inteiroô (o que já vimos ser vedado no direito *privado*¹¹⁹)¹²⁰ ñ evidentemente não se aplica ao direito tributário, onde o Fisco, como também já vimos, não pode recusar pagamentos *não-integrais* do crédito tributário.

¹⁰⁹ A regra está na segunda parte do art. 1714 (em itálico): óArt. 1174. Cuando no pueda imputarse el pago según las reglas anteriores, se estimará satisfecha la deuda más onerosa al deudor entre las que estén vencidas. Si éstas fueren de igual naturaleza y gravamen, el pago se imputará a todas prorata.ô

¹¹⁰ A regra é a do art. 778, última parte: óSi las deudas fuesen de igual naturaleza, se imputará a todas a prorata.ô

¹¹¹ A regra está no nº 2 do art. 784º, *in verbis*: óArt. 784º 1. [...] 2. Não sendo possível aplicar as regras fixadas no número precedente, a prestação presumir-se-á feita por conta de todas as dívidas, rateadamente, mesmo com prejuízo, neste caso, do disposto no art. 763ºô O art. 763º é o correspondente, no Código Civil português, ao artigo 314 do NCC brasileiro, que autoriza o credor a deixar de receber o pagamento quando parcial.

¹¹² Trata-se do art. 1.193, cuja parte final diz: óSe tale criteri non soccorrono, l'imputazione è fatta proporzionalmente ai vari debiti.ô

¹¹³ Art. 1868 (parte final), conforme a redação de 1984: óf all debts are of the same nature and became due at the same time, payment must be proportionally imputed to all.ô

¹¹⁴ Trata-se da *section 81*, cujas provisões são assim resumidas por E.P. ELLINGER, E. LOMNICKA e R.J.A. HOOLEY: óWhen the debtor has incurred a number of debts, he is entitled to appropriate a payment made by him to any one of them; if he fails to do so, the amount paid in is to be credited to the different outstanding debts, on a *pro rata* basisô (Ellinger & Modern Banking Law, Oxford: Oxford University Press, 2006, 4ª ed., p. 701). Anote-se que o credor, nesse sistema, não tem qualquer voz, não podendo, na omissão do devedor, imputar o pagamento, devendo-se partir direto para a imputação *pro rata* entre todos os débitos.

¹¹⁵ *Curso*, cit., p. 217.

¹¹⁶ *Direito Romano*, cit. p. 83.

¹¹⁷ Exemplificando: quatro débitos autônomos, num total de 40.000 reais, sendo um de 30.000 reais, outro de 5.000 reais e os outros de 2.500 reais; pagamento de 4.000 reais; seguindo-se a proporção entre os débitos, que é de 75%, para o primeiro, 12,5% para o segundo e de 6,25% para cada um dos outros, então a imputação proporcional resultaria na alocação de 3.000 reais para o primeiro débito, 500 reais para o segundo e 250 reais para cada um dos outros.

¹¹⁸ *Direito Civil*, 17ª ed., cit., p. 223. Veja-se também PAULO NADER, *Curso*, cit., p. 346.

¹¹⁹ Não, porém, sem exceções, como já vimos. É exatamente como uma exceção a essa regra que a doutrina encara a imputação *proporcional*. MARCUS VINICIUS DOS SANTOS ANDRADE (*Comentários*, cit., p. 233) transcreve a seguinte lição de CARVALHO SANTOS, do tempo do Código de 1916: óEstabelece-se, assim, uma exceção à regra de que o



106. Certo, no direito *privado*, a *proporcionalidade* se aplica, como último critério, quando se trata de *mais de uma dívida*, e não no caso de *uma dívida* composta de *capital e juros*, pois que, nesse caso, há regra expressa (artigo 354, NCC), dando prevalência aos *juros*. A inexistência, porém, no artigo 163 do CTN, de regra que dê prevalência a qualquer dos componentes do crédito tributário composto por *principal, juros e penalidades pecuniárias*, torna sem obstáculo a aplicação da proporcionalidade na seara do direito *tributário* no Brasil.

107. Entre os tributaristas, aliás, encontra-se a opinião explícita de LUÍS EDUARDO SCHOUERI¹²¹, favorável ao rateio:

ó[O art. 163 do CTN] não esclarece o que deve ser feito no caso de pagamento parcial de crédito já acrescido de juros de mora ou de penalidade. Nesse caso, importa ter em mente que os juros e a penalidade integram o próprio crédito; não há que dizer que tenha sido pago o principal, ficando pendentes os juros, ou vice-versa. Uma vez formado o crédito, é o todo que será satisfeito, ou não. Daí que há hipótese de pagamento parcial imputa-se o pagamento parcialmente ao principal, aos juros e à penalidade, conforme for o caso.ô

108. De tudo, nossa conclusão é no sentido de que, diante do pagamento não-integral de crédito tributário composto por mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*), *deve* a autoridade administrativa efetuar a imputação *proporcional* entre cada um desses elementos.¹²²

credor não é obrigado a receber pagamento parcial, exceção que se justifica, porque tem origem na sua culpa de não ter feito a imputação, como devia e a lei facultava, ao receber precisamente um pagamento parcial.ô

¹²⁰ Convém registrar que FÁBIO ULHOA COELHO (Curso, cit., p. 156), falando também no direito *privado*, apresenta solução diferente, porém sem paralelo doutrinário (até onde pudemos pesquisar), e que parece não incorrer na crítica de SILVIO RODRIGUES. Para ele, se esgotados todos os critérios, e sendo igualmente onerosas as dívidas, pode-se imputar o pagamento a qualquer uma *[delas]*, já que são idênticos os efeitos econômicos e jurídicos num e noutro caso.ô Essa solução não é, contudo, aplicável ao direito tributário, já que isso importaria em reconhecer-se a *alguma* das partes da relação Fisco-contribuinte a *faculdade* de poder *escolher* o débito (ou elemento dele) a que imputar o pagamento, o que, como já vimos, não é admissível no regime do CTN. De mais a mais, na hipótese de que estamos tratando ã *um* débito composto de mais de um elemento (*principal, juros, penalidades pecuniárias*) dificilmente se poderia dizer indiferente, em termos de onerosidade, a escolha entre extinguir o principal ou os acessórios que sobre ele incidem (como normalmente é o caso dos juros e das penalidades pecuniárias em matéria tributária) ã e aqui remetemos à leitura do que afirmado quando tratamos das *razões de ser* da regra do artigo 354 do NCC. E, de toda sorte, a proposta do autor (FÁBIO ULHOA COELHO) parece querer referir-se, na verdade, aos casos em que, além de identicamente onerosas, as dívidas são *exatamente* iguais, única situação, aliás, em que, a rigor, se poderia falar, como por ele aludido, a ser *indiferente* a escolha, tanto do ponto de vista econômico como jurídico. Mesmo aí, sua solução não encontra paralelo doutrinário, eis que mesmo os autores que invocam o caso, último da linha, de dívidas de igual onerosidade e de mesmo valorô (como PABLO STOLZE GAGLIANO e RODOLFO PAMPLONA FILHO, *Novo Curso*, cit., p. 213) ou árigorosamente iguaisô (como SILVIO VENOSA, *Direito Civil*, cit., p. 258) opinam, também eles, pelo *rateio* entre os débitos, conforme já apontamos.

¹²¹ *Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 2012, 2ª ed., p. 586.

¹²² Exemplificando: débito de IOF de 4.000 reais, composto de *principal* de 3.000 reais (equivalentes a 75% do débito), de *juros* de 500 reais (equivalentes a 12,5% do débito) e de *multa de mora* de 500 reais (equivalentes a 12,5% do débito); pagamento de 400 reais (insuficientes para cobrir o débito, ou mesmo qualquer de seus componentes); pela



109. A idêntica conclusão, mas por caminho hermenêutico diverso, chegou o Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005,¹²³ que consubstancia o entendimento prevalecente até esta data no âmbito desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre o assunto. Ali, com efeito, também se conclui que, na hipótese aqui tratada, a *imputação* deve ser *proporcional* entre os componentes da dívida. O *fundamento* ali utilizado foi, no entanto, o da *analogia* com a regra do artigo 167, *caput*, do CTN, relativa à *restituição de tributos*, que dispõe:

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.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

110. A analogia invocada, ao que se deduz, seria esta: se a restituição dos juros e das penalidades pecuniárias deve ser proporcional à restituição do principal, então o pagamento parcial do crédito tributário deve imputar-se proporcionalmente entre os seus componentes (principal, juros e penalidades pecuniárias), pois somente assim se viabilizaria aquela restituição proporcional, ordenada pelo artigo 167 do CTN.¹²⁴

imputação *proporcional* o valor pago (400 reais) será dividido entre cada componente do débito conforme a proporção acima referida (75%, 12,5% e 12,5%): 300 reais para o *principal*, 50 reais para os *juros* e 50 reais para a *multa*.

¹²³ A que já fizemos referência, sendo que a própria consulta parte das conclusões nele postas, na matéria.

¹²⁴ O argumento está no seguinte trecho no Parecer:

ó12. Com efeito, o CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) não possui em seu bojo norma que discipline expressamente como deve ser feita a alocação de pagamentos entre as parcelas/rubricas componentes de um mesmo crédito tributário (principal, multa, juros). Há sim, norma que disciplina a imputação de pagamentos pela administração na hipótese da existência simultânea de dois ou mais débitos tributários de um mesmo sujeito passivo na qualidade de devedor principal e/ou responsável (ver art. 163).

13. Sendo assim, na ausência de previsão expressa sobre o tema, cumpre ao intérprete buscar integrar a lei geral tributária sem perder de vista a autonomia da disciplina à qual pertence, respaldada em seu artigo 109. Nesse sentido, é o próprio CTN quem fornece os caminhos de integração, conforme o disposto no art. 108, *in verbis*:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I ã a analogia;
- II ã os princípios gerais de direito tributário;
- III ã os princípios gerais de direito público;
- IV ã a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

14. Na esteira da recomendação do uso da analogia como forma primeira de integração, para o caso em apreço, entendemos ser de boa técnica jurídica a utilização do texto do art. 167 da própria norma geral de Direito Tributário, a saber (grifo nosso):

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.

Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

15. Ora, se a restituição obedece a critério proporcional, por simetria, o pagamento também deverá obedecê-lo. Não fosse assim, como seria possível atender à proporcionalidade determinada pelo art. 167 do CTN se o contribuinte que devesse R\$ 100,00 (cem reais) de tributo, R\$ 20,00 (vinte reais) de multa e R\$ 10,00 (dez reais) de juros efetuasse o pagamento de R\$ 80,00 (oitenta reais) a título de tributo, R\$ 50,00 (cinquenta reais) a título de multa e R\$ 10,00 (dez reais) a título de juros. Como estabelecer uma



111. Temos dúvidas, porém, quanto a essa analogia.
112. Leciona, por todos, CARLOS MAXIMILIANO¹²⁵ que a analogia consiste em aplicar a uma hipótese não prevista em lei a disposição relativa a um caso semelhante. E indica os seus pressupostos:

ó1º) uma hipótese não prevista [...]; 2º) a relação contemplada no texto, embora diversa da que se examina, deve ser semelhante, ter com ela um elemento de identidade; 3º) este elemento [de identidade] não pode ser qualquer um, e, sim, essencial, fundamental [...].¹²⁶

113. Explica o mesmo doutrinador o que se deve entender por elemento *essencial* ou *fundamental* de identidade para fins de aplicação da analogia:

proporcionalidade a ser observada quando da restituição se o indébito seria só de multa e haveria ainda um débito de R\$ 20,00 (vinte reais) no principal?

16. Essa mesma constatação foi feita pela Secretaria da Receita Federal através da aprovação da Nota Cosit nº 106, de 20 de abril de 2004, que também fez considerações ao estudo sob exame, *in litteris* (grifo nosso):

6. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamento a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 **o** 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 **o** em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

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

III **o** na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV **o** 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 **o** parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte para com a Fazenda **o**, 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 art. 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, **o** na mesma proporção **o** 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 obrigatoria proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatoria proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.⁶

17. Com esses argumentos, não nos restam dúvidas de que o método de amortização proporcional é o único atualmente admitido pelo Código Tributário Nacional.⁶

Havia, no excerto, alguns negritos quando da transcrição de normas, que suprimimos, para dar maior uniformidade ao texto.)

¹²⁵ *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Rio de Janeiro: Forense, 1991, 11ª ed., p. 208.

¹²⁶ *Hermenêutica*, cit., p. 212; o trecho intercalado é nosso.



óNão bastam afinidades aparentes, semelhança *formal*; exige-se a *real*, verdadeira igualdade sob um ou mais aspectos, consistente no fato de se encontrar, num e noutro caso, o mesmo princípio básico e de ser uma só a idéia geradora tanto da regra existente como da que se busca. A hipótese nova e a que se compara com ela, precisam assemelhar-se na essência e nos efeitos; é mister existir em ambas a mesma razão de decidir. Evitem-se as semelhanças aparentes, sobre pontos secundários.ô¹²⁷

114. Ora, não se constata, aparentemente, nas situações aqui em jogo nenhum elemento *essencial* ou *fundamental* que torne viável a utilização da *analogia* entre ambas. As situações são, com efeito, bem distintas, porque:

1) no paradigma ñ o da restituição de indébito ñ, trata-se de pagamento de tributo (vale dizer: do *principal*) cuja restituição (total ou parcial) ao particular deve ser feita pelo Fisco, sendo necessário descobrir se ela *acarreta* a restituição dos *juros* e das *penalidades pecuniárias* que foram com ele (*principal*) pagos;

2) no caso a solucionar ñ o da imputação de pagamento ñ, trata-se, *sempre*, de pagamento *insuficiente* para extinguir integralmente o crédito tributário, sendo necessário descobrir *a qual* ou *quais* dos seus componentes (isto é, ao *principal*, aos *juros* ou às *penalidades pecuniárias*, ou a *parcelas* deles) deve ser feita a alocação do valor pago.

115. Constata-se, assim, que, na restituição de indébito, o raciocínio é de natureza *causal*: o artigo 167 do CTN determina que a restituição do principal *gera* a restituição dos acessórios, na *proporção* do quantum de *principal* que houver de ser restituído. Assim, por exemplo, se todo o principal há de ser restituído, também tudo o que houver sido pago a título de juros e de penalidades pecuniárias também há de ser¹²⁸. E, se apenas 40% do principal há de ser devolvido, apenas 40% daquilo que houver sido pago a título de juros e de penalidades pecuniárias também há de ser¹²⁹. A *proporção que se estabelece* é entre, de um lado, o principal, e, de outro, os juros as penalidades pecuniárias, de forma *direta* entre aquele e cada um destes.

116. Já na imputação de pagamento, não se pode utilizar essa espécie de raciocínio (causal). O que se tem aqui é, repita-se, a necessidade de saber *a qual* ou *quais* dos componentes do crédito

¹²⁷ *Hermenêutica*, cit., p. 212.

¹²⁸ Ressalvada ñ no caso das penalidades pecuniárias (e somente quanto a essas, e não quanto aos juros) ñ a hipótese de a causa da restituição do principal não afetar a higidez da aplicação delas, como devidamente previsto na parte final do *caput* do artigo 167 do CTN.



tributário se deve imputar um pagamento insuficiente para saldá-lo integralmente, sendo a *decisão* pela imputação proporcional *apenas uma* das várias soluções hermeneuticamente possíveis, como o demonstra todo o arrazoado que fizemos acima para chegar até ela.

117. Enfatize-se: no artigo 167 do CTN a restituição *proporcional* dos juros e das penalidades pecuniárias tem por *causa* a restituição *parcial* do principal. Já a imputação *proporcional* do pagamento do crédito tributário por entre os seus componentes não *decorre* do pagamento *parcial* dele. Isto (ou seja, o pagamento parcial) é *antes* o próprio pressuposto da imputação, o qual, porém, não fornece, em si mesmo, nenhuma solução para o problema da alocação do valor pago por entre os componentes do crédito tributário.

118. Assim, afirmar que a restituição do principal *acarreta* a restituição *proporcional* dos juros e das penalidades, como determinado pelo artigo 167 do CTN, não serve para solucionar a questão de saber a *qual* ou *quais* dos componentes do crédito tributário se deve *imputar* um pagamento insuficiente para saldá-lo integralmente. De modo que não há, segundo pensamos, a necessária similitude entre as situações que possa viabilizar a utilização da analogia na espécie.

119. De toda forma, tanto pelo caminho trilhado no Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005 como pelo por nós aqui utilizado, a conclusão é uma só, no sentido da imputação *proporcional*. Que, diga-se por derradeiro, é bastante equilibrada, não se podendo afirmar que penda em favor dos interesses do Fisco nem em favor dos interesses do contribuinte.

120. Dito tudo isso, prossigamos na análise da consulta, lembrando que a situação *de fato* subjacente à controvérsia nela descrita é aquela em que o particular tem *um* débito tributário que *não* é pago no seu vencimento, *mas em data posterior*, ainda que o valor pago corresponda, exatamente, ao montante que era devido na data do vencimento. Exemplificando: o contribuinte devia 10.000 reais em MAI de 2009; pagou exatos 10.000 reais; *mas* fê-lo, v.g., três (3) anos depois, em MAI de 2012.¹³⁰

¹²⁹ Com a mesma ressalva da nota de rodapé anterior.

¹³⁰ Não vamos analisar neste Parecer a situação em que o particular paga *mais* prosseguindo no exemplo *mais* 9.000 reais, ou seja, menos que o próprio valor original.



121. Ora, sabendo-se que sobre o débito tributário não pago no vencimento incidem, pelo menos¹³¹, *encargos relativos à mora ã juros de mora* (sempre)¹³² e *multa de mora* (quando prevista)¹³³ ã, o que se tem é que o contribuinte, a rigor, deveria ter pago, além daquele valor (10.000 reais), também a quantia referente aos citados encargos moratórios, incidentes entre a data do vencimento e a data do pagamento.

122. BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹³⁴ ensina:

ó[Na] hipótese de falta de pagamento do crédito tributário ou de pagamento não integral, o devedor fica sujeito ao pagamento do crédito tributário originário acrescido de diversos ônus. Em linhas gerais, o *quantum* a ser exigido será o seguinte: *a)* o valor do crédito tributário originário, constituído pelo valor da obrigação tributária principal e pelo valor das multas fiscais, se existirem; *b)* o valor da multa moratória, se houver, decorrente da impontualidade do devedor; *c)* o valor dos juros de mora, com a taxa fixada em lei. [...]; *d)* o valor da correção monetária do crédito tributário [...].ô¹³⁵

123. Anote-se que os referidos encargos (juros de mora e multa de mora) incidem imediatamente após o vencimento do débito tributário, decorrentes, como são, diretamente da lei, não se fazendo necessária, para que isso ocorra, a prática de qualquer ato da autoridade administrativa.¹³⁶

¹³¹ Ou seja, sem prejuízo de outras cominações.

¹³² Vide nota de rodapé adiante.

¹³³ Vide nota de rodapé adiante.

¹³⁴ *Compêndio de Direito Tributário*, cit., p. 445.

¹³⁵ Veja-se que: I - Quanto aos *juros de mora*, eles devem incidir *sempre* que houver falta de pagamento do crédito tributário dentro do respectivo prazo, por força da norma *cogente* aplicável a todos os entes da federação, inscrita no *caput* do artigo 161 do CTN, que assim dispõe: óArt. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. [...]ô previstos sempre em percentual, os juros de mora incidirão, evidentemente, sobre o *quantum* do tributo que não houver sido pago no vencimento; II - Quanto à *multa de mora*, o CTN não obriga os entes da federação a instituí-la (como se vê claramente do mesmo artigo 161, *caput*, que fala apenas em *penalidades cabíveis*ô), ficando a cargo de cada qual fazê-lo ou não, conforme sua própria *política tributária* (sendo de anotar que o parágrafo único do artigo 134 do CTN faz menção a *penalidades*ô de caráter moratórioô sem que isso implique estarem obrigados os entes federativos a instituí-las); quando prevista em percentual, a multa de mora incidirá, obviamente, sobre o *quantum* do tributo que não houver sido pago no vencimento; III ã Quanto, por fim, à *correção monetária*, também não a prevê como obrigatória o CTN, sendo que, como leciona RICARDO LOBO TORRES, ócom a estabilização monetária alcançada pelo Brasil a partir de 1995 através do Plano Real, as leis deixaram de estabelecer índices para a correção monetária, diluindo-a na própria taxa de jurosô (*Comentários*, cit., pp. 365-366). É o que ocorre no âmbito federal, por intermédio da taxa SELIC, utilizada quer como taxa de juros de mora (incidente após o vencimento do tributo), quer como taxa de juros financeiros (incidente antes do vencimento do tributo, como acontece, p. ex., na apuração do valor das prestações em que o contribuinte pessoa física dilua o pagamento do imposto de renda apurado na declaração de ajuste anual), mas cuja metodologia de cálculo embute fator de atualização monetária.

¹³⁶ É o que demonstra, quanto à multa de mora e aos juros de mora, GILBERTO RODRIGUES GONÇALVES [*Juros de Mora sobre Dívidas Tributárias: Ilegitimidade da Contagem de Prazo Adotada*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 152, maio 2008, pp. 93-102 (p.96)] e, quanto aos juros de mora, LUCIANO AMARO (*Direito Tributário*, cit., p. 392).



124. Fácil concluir, portanto, que um pagamento como aquele acima descrito ã que não inclui nem o valor dos juros de mora nem o valor da multa de mora (esta, quando prevista¹³⁷) ã *jamaiz* se poderá caracterizar como um pagamento *integral* do débito tributário.

125. Sendo, pois, *parcial* um pagamento assim e estando o débito tributário ã desde o vencimento ã composto por *mais de um elemento* (quais sejam: *principal* e, pelo menos, *encargos da mora*), a consequência inarredável é a de que será necessário efetuar-se a *imputação* do valor pago por entre esses elementos.

126. Essa imputação, mais que necessária, é, como toda imputação de pagamento na seara tributária, um *dever* da autoridade administrativa, não podendo deixar de ser praticada ã nos termos do artigo 163 do CTN ã, e, isto, de forma *proporcional* entre aqueles componentes do crédito tributário, tudo, na forma do que mais acima exposto.

127. Com isso, rechaça-se, de pronto, a postura que, segundo a consulta, algumas Delegacias Regionais de Julgamento, da SRFB, vêm adotando ã na situação em que o contribuinte paga débito tributário federal em data posterior à do vencimento *sem incluir o valor referente à multa de mora* ã, consistente em lançar *simplesmente* a citada multa.¹³⁸

128. Por meio de tal postura, como se vê, a autoridade administrativa não procede à imputação proporcional do pagamento, deixando de lançar o *resíduo* de principal, o *resíduo* de juros de mora e o *resíduo* de multa de mora que, necessariamente, dela (imputação proporcional) decorreriam, o que, a toda evidência, não pode ser aceito.

129. Anote-se, *em passant*, que, na esfera federal, *há* a previsão da incidência de multa de mora sobre débitos tributários não pagos no vencimento. Ela corresponde a 0,33% por dia de atraso, até o teto de 20%, consoante dispõe o artigo 61, *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

¹³⁷ E que, além disso, não seja excluída por força da aplicação do artigo 138 do CTN. Esse dispositivo, como se sabe, afasta a responsabilidade por infrações quando denunciadas espontaneamente pelos contribuintes antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração e desde que pago, se for o caso, o respectivo tributo, o que impede a incidência de multas de natureza *punitiva*, categoria em que a multa de mora se inclui, conforme reconhecido, de resto, por esta PGFN no Parecer PGFN/CAT/Nº 1347/2001, de 12 de junho de 2001, onde se afasta sua caracterização como cominação de índole meramente indenizatória.

¹³⁸ Imaginando-se uma multa de mora de 30%, teríamos, então, no mesmo exemplo que demos acima, 30% sobre 10.000 reais, que é o valor não pago no vencimento, perfazendo 3.000 reais, num total de 13.000 reais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

50

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º,¹³⁹ 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 do pagamento.¹⁴⁰

130. Retomando o raciocínio, não se pode, com efeito, acatar a postura acima descrita, porque ela não é condizente com o *dever* imposto pelo artigo 163 do CTN à autoridade administrativa de efetuar a imputação de pagamento nos casos em que o contribuinte paga valor insuficiente para saldar todo o débito tributário e de fazê-lo *proporcionalmente* entre os elementos de que ele seja composto, como tanto vimos enfatizando nesta manifestação.

131. É, com efeito, fora de dúvida que a situação em que se dá o pagamento do débito tributário após o seu vencimento sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora enquadra-se perfeitamente no conceito de pagamento de débito tributário após o seu vencimento em valor insuficiente para saldá-lo integralmente, que gera a necessidade de efetuar-se a imputação proporcional de pagamento.

132. Diga-se, aliás, *en passant*, que nesse conceito *também* se enquadra a situação em que o contribuinte paga o débito tributário após o seu vencimento sem incluir o valor referente aos *juros de mora*, o que rende ensejo, por igual, ao dever da autoridade administrativa de efetuar a imputação proporcional de pagamento. É certo que sobre a multa de mora devem incidir juros de mora ã tal

¹³⁹ Cuida-se da taxa SELIC.

¹⁴⁰ Registre-se que o *lançamento* dessa multa de mora (como, de resto, o de qualquer outra multa) e também o de juros de mora, pode ser feito em auto de infração lavrado para essa *exclusiva* finalidade, vale dizer, sem o lançamento concomitante de *tributo*, por força de autorização expressa constante do *caput* do artigo 43 da mesma Lei nº 9.430, de 1996, dispositivo que está encartado na Seção V do Capítulo IV (‘Procedimentos de Fiscalização’) desse diploma, com a seguinte dicção: ‘Seção V – Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições – Autos de Infração sem Tributo’ Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente. [...]. [...]’ Por isolada ou conjuntamente entendem-se: (i) somente a multa; (ii) somente os juros de mora; ou (iii) multa e juros de mora.



como previsto no § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, supra transcrito ã, mas estes não se confundem com os juros de mora incidentes sobre o principal não pago no vencimento.

133. De tudo, a solução correta, segundo nos parece, será então a de: 1) apurar o valor do débito tributário na data do pagamento, fazendo, para isso, o acréscimo dos encargos da mora (multa de mora e juros de mora) sobre o valor que era devido na data do vencimento, incidentes entre essa data e a do pagamento; 2) apurar quanto de *principal*, quanto de *juros de mora* e quanto de *multa de mora*, foram efetivamente pagos; noutras palavras: efetuar a imputação do pagamento *proporcionalmente* aos elementos de que passou a ser composto, a partir do vencimento, o débito tributário (principal, multa de mora e juros de mora); 3) lançar o saldo devedor remanescente¹⁴¹, isto é, o valor não pago¹⁴², para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança.¹⁴³

134. A consulta informa que as DRJs que adotam a postura atrás descrita ã consistente em lançar simplesmente a multa de mora sem efetuar qualquer imputação de pagamento na situação aqui em prisma ã invocam, em supedâneo, a interpretação que este órgão jurídico conferiu à alteração promovida pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, no artigo 44 da já citada Lei nº 9.430, de 1996, e que se encontra no Parecer PGFN/CAT/CDA/Nº 795/2008, de 14 de fevereiro de 2008.

135. Cumpre, pois, examinar o tópico.

136. O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, acima referido, cuida, basicamente, das situações em que é cabível a aplicação de *multa* nos lançamentos *de ofício* efetuados SRFB quando constatado que o tributo não foi pago dentro do respectivo prazo. Essa *multa* ã que o jargão apelidou de *multa de ofício* ã somente incide naquela exata espécie de lançamento, no que, assim, diferencia-se da *multa de mora*, cuja incidência sobre o débito não pago na data aprazada se dá, como já vimos, imediatamente e por força da própria lei, sem a necessidade da prática de qualquer ato pela autoridade administrativa.

¹⁴¹ Discriminando-se, evidentemente, os elementos de que composto o saldo (resíduo de *principal*, resíduo de *juros de mora*, resíduo de *multa de mora*).

¹⁴² Sem prejuízo da incidência de juros de mora sobre esse saldo, na forma do § 3º do já citado artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, acima reproduzido. Trata-se, também aqui, da taxa SELIC.

¹⁴³ Esclareça-se que esse procedimento não muda se, além dos encargos da mora, outros devem incidir sobre o débito não pago no vencimento, quando assim previstos em lei.



137. Em sua redação *original*, tal preceito previa a imposição da citada *multa de ofício* ã nos percentuais de 75% ou de 150% (conforme tivesse havido, ou ão, intuito de fraude pelo contribuinte), a incidir sobre o valor do tributo ou contribuiãõ ã quando fosse constatada pelo Fisco Federal alguma das seguintes situaãões:

- (i) falta de pagamento ou recolhimento do tributo ou contribuiãõ;
- (ii) **pagamento ou recolhimento de tributo ou contribuiãõ apõs o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória;**
- (iii) falta de declaraãõ; e
- (iv) declaraãõ inexata.

138. Confira-se a indigitada redaçãõ original, na parte que interessa:

óArt. 44. Nos casos de lanãamento de ofício, serãõ aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferenãa de tributo ou contribuiãõ:

I ã de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento apõs o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaraãõ e nos de declaraãõ inexata, excetuada a hipõtese do inciso seguinte;

II ã cento e cinqüenta 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 1964¹⁴⁴, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

I ã juntamente com o tributo ou a contribuiãõ, quando ãõ houverem sido anteriormente pagos;

II ã isoladamente, quando o tributo ou a contribuiãõ houver sido pago apõs o vencimento do prazo, mas sem o acréscimo de multa de mora;

[...].ô

139. Importante consignar que, nesse regime, quando o débito tributário federal era pago depois do vencimento, mas sem que o contribuinte nele incluísse o valor da *multa de mora* ã que é precisamente a situaãõ *de fato* objeto da consulta da SRFB ã, o que acontecia é que, por força do

¹⁴⁴ Esses dispositivos têm o seguinte teor: óArt. 71 Sonegaãõ é toda açãõ ou omissãõ dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrênciã do fato gerador da obrigaãõ tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condiãões pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigaãõ tributária principal ou o crédito tributário correspondente.ôóArt. 72. Fraude é toda açãõ ou omissãõ dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrênciã do fato gerador da obrigaãõ tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do



inciso II do § 1º do artigo 44 retrotranscrito *não havia lançamento de tributo* ã nem, diga-se, dos juros de mora incidentes entre a data do vencimento e a do pagamento ã, mas *apenas* da multa de *ofício*¹⁴⁵, a ser cobrada, como ordenado nesse inciso II, de forma *isolada*.

140. Em tal regime, como se percebe, não se fazia qualquer imputação proporcional de pagamento, o que, já se vê, representava significativo distanciamento do sistema previsto no artigo 163 do CTN, por nós exposto.

141. É certo que a falta de lançamento de *resíduo de principal*, de *resíduo de juros de mora* e de *resíduo de multa de mora* e de acréscimos legais sobre eles ã que haveria de ser feito caso efetuada a imputação proporcional de pagamento ã, era como que ócompensadaô pela incidência de elevado percentual (75%, ou 150% quando houvesse fraude) que se fazia aplicar (note-se bem) sobre o próprio valor *pago* do débito tributário (*pago*, evidentemente, após o vencimento). Mesmo assim, é evidente o distanciamento desse regime em relação ao sistema imposto pelo artigo 163 do CTN em matéria de imputação de pagamento.¹⁴⁶

142. Registre-se, *a latere*, que essa formatação legal estava associada àquilo que se denominava *imputação linear* de pagamento, que se pretendia aplicável nos casos de pagamento insuficiente para saldar o débito tributário composto por mais de um elemento (em que se enquadra o caso de pagamento do débito após seu vencimento sem incluir o valor da multa de mora, que é, reitere-se, o de que se trata na consulta que estamos examinando).

143. Chamava-se *linear* essa forma de imputação porque levava em conta o preenchimento, efetuado pelo próprio contribuinte, das *linhas* do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) com que ele pagava, a destempo, o débito tributário.

144. Pode-se ver a associação entre a imputação linear e a formatação original do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mediante o seguinte exemplo: pagando o contribuinte, em MAI 2012, a

imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.ô Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.ô

¹⁴⁵ Acrescida, ela, de juros de mora, nos termos do já citado § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

¹⁴⁶ Sem contar a acerba crítica que mereceu de parte da doutrina, à luz do princípio da proporcionalidade, por se tratar de elevados percentuais incidentes, como dito, sobre valor *pago* de débito tributário. *Vide*, sobre o assunto, *inter alia*: HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO (*Sanções Tributárias*, às pp. 192-230 da obra coletiva coordenada por HUGO DE BRITO MACHADO, *Sanções Administrativas Tributárias*, São Paulo: Dialética, 2004, pp. 215-217) e SCHUBERT DE FARIAS MACHADO (*Sanções Tributárias*, às pp. 445-465 da mesma obra coletiva antes referida, pp. 454-455).



quantia de 10.000 reais, correspondente ao valor do débito tributário devido na data de vencimento (MAI 2009) ã, sem incluir, portanto, o valor da multa de mora ã, e escrevendo, naturalmente, 10.000 reais na *linha* do DARF correspondente ao principal, não se fazia, àquela época, nenhuma imputação a título de multa de mora, ou seja, considerava-se imputado o pagamento exclusivamente ao principal, lançando-se a multa de ofício, de 75% (ou 150%, se houvesse fraude), sobre os 10.000 reais.

145. Tal procedimento não era ã insta dizê-lo com todas as letras ã condizente com os ditames do artigo 163 do CTN, porque representava simples acatamento de pretendida imputação feita pelo próprio contribuinte, tendo a imputação linear, de resto, sido objeto de expresso rechaço por este órgão jurídico no Parecer PGFN/CDA/Nº 1936/2005, acima referido, com conclusão no sentido da obrigatoriedade de observância da imputação proporcional (ainda que, como já dito, se tenha trilhado ali caminho interpretativo diverso daquele que aqui utilizamos).

146. Eis, então, que, por força do artigo 14 da já referida Lei nº 11.488, de 2007, veio a se modificar radicalmente esse regime.

147. Com a nova redação que se seu deu ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, restou *suprimida*, do inciso I do *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a expressão *“pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória”*. Desse modo, tal hipótese (que é a versada na consulta) deixou de ensejar a aplicação da prefalada multa de ofício (de 75% ou de 150%, conforme o caso), sendo, outrossim, revogado o inciso II do § 1º do mesmo artigo 44, que ordenava, como já apontamos, a cobrança de forma isolada dessa multa.

148. Confira-se a nova dicção do artigo 44, no trecho que interessa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I ã de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II ã de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

55

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

I ã (revogado)

II ã (revogado)

[...].

149. Com isso, passou ser plenamente aplicável a imputação proporcional na hipótese aqui versada, representando, assim, o novo regime importante avanço legislativo no cumprimento dos ditames do artigo 163 do CTN.

150. Eis porque tem razão a SRFB ao afirmar, em sua consulta, que a alteração promovida no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, veio *viabilizar* a imputação *proporcional* de pagamento na hipótese nela versada ã deixando-se de lado a chamada óimputação linearô.

151. Dito isto, entendemos que estão respondidas as questões da Receita Federal do Brasil. É o que submeto à consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 30 de novembro de 2012.

FRANCISCO TARGINO DA ROCHA NETO
Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 11 de janeiro de 2013.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Registro nº 8129/2011

56

Aprovo. Restitua-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil, encaminhando-se cópia à CDA e à COCAT.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 17 de janeiro de 2013.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

C:\Documents and Settings\Targino PRFNS\PARTICULAR\PAR-Imputação de pagamento 118.doc