

CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ART. 163 DO CTN

Imputação de Pagamento no Direito Tributário Brasileiro

Aldemario Araujo Castro

Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Alagoas

O instituto da *imputação de pagamento*, aplicável quando o devedor possui dois ou mais débitos em favor do mesmo credor, constitui matéria originariamente de direito privado. Nos termos do Código Civil, o devedor detém o direito de indicar qual das dívidas será liquidada com o pagamento (art. 991). Somente no silêncio do devedor o credor poderá imputar o pagamento realizado (art. 992). Já o obrigado por crédito tributário, em princípio, não goza do mesmo direito do devedor a particular. Segundo o art. 163 do Código Tributário Nacional, a imputação do pagamento ou recolhimento não depende de ato de vontade do contribuinte. Existe, para esta operação, minudente regramento legal a ser seguido pela autoridade tributária competente.

O tema é dos mais delicados. Primeiro, porque existe a regra do CTN reclamando aplicação, ao menos em tese. Segundo, porque a arrecadação de receitas tributárias foi desenvolvida e operacionalizada desconsiderando as regras legais de imputação, devolvendo ao contribuinte, assim como ao devedor a particular, o direito de indicar a dívida a ser saldada. Terceiro, porque a matéria é muito pouco visitada pela doutrina e jurisprudência, permanecendo um campo amplamente aberto para as mais variadas formulações e conjecturas.

O problema fundamental no trato do assunto, a pergunta que reclama resposta, consiste na verificação da compatibilidade do dispositivo do CTN com o Sistema Tributário em vigor. Num segundo momento, eventualmente constatada a compatibilidade, importa, por razões outras, como as operacionais, aquilatar se poderia ser "dispensado" pela administração os parâmetros de imputação veiculados pela legislação tributária.

Nesta medida, assim como a inconstitucionalidade só deve ser declarada ante a impossibilidade de interpretação harmonizante, a conclusão pela incompatibilidade do art. 163 do CTN com o Sistema Tributário Nacional demanda o não esgotamento das possibilidades de aplicação viável do instituto. Em outras palavras, seria preciso, para concluir pela impossibilidade, identificar conflito insuperável na aplicação da regra em comento.

Aparentemente, tal conflito não se verifica. Em termos estritamente jurídicos, não obstante o hercúleo esforço operacional, seria possível implementar sem agressão a outras exigências constitucionais e legais a sistemática de alocações visualizada no CTN. Desde que devidamente registrados e processados os recolhimentos antes da imputação, para atender, por exemplo, a repartição das receitas tributárias (a CF nos arts. 157 a 159 fala em "produto da arrecadação", portanto, antes da alocação), a extinção da punibilidade nos crimes fiscais por pagamento antes da denúncia (art. 34 da Lei nº 9.249/95) e os pedidos de restituição (art. 165 e seguintes do CTN), seria possível a convivência não traumática do art. 163 do CTN com o sistema normativo.

Vale destacar, como vislumbrado anteriormente, o gigantismo e a complexidade do processamento e controle dos dados a serem manuseados. A rigor, numa primeira e despreziosa análise, seria necessário manter dois bancos de dados paralelos. Um deles, registrando o recolhimento realizado

pelo contribuinte (antes da alocação), a ser utilizado nas hipóteses destacadas (repartição de receitas, extinção de punibilidade penal e restituição, entre outros), onde a **arrecadação** seria o fator determinante e juridicamente relevante. O outro, consignando as receitas depois de alocadas, notadamente para efeitos financeiros e econômicos. Outro dificultador operacional reclama menção. Um erro de imputação, eventualmente extintivo de vários créditos, ensejaria dificuldade consideravelmente maior de restabelecimento da situação anterior ou mesmo de correção, ante as inúmeras operações a serem desfeitas.

Neste passo, podemos afirmar, afora algum instituto tributário ou financeiro absolutamente não exercitável a partir da conjugação das imputações previstas no art. 163 do CTN com os sistemas informatizados desenhados para efetivá-lo, a inexistência de óbices jurídicos intransponíveis ao manejo da sistemática em apreço. No entanto, as enormes dificuldades operacionais suscitam a seguinte indagação: a administração tributária pode desconsiderar as regras do art. 163? Em caso positivo, quais as regras de imputação a serem utilizadas?

As regras do art. 163 da lei de normas gerais de direito tributário podem ser afastadas. O **princípio da praticabilidade da arrecadação**, flagrado nas dobras do Sistema Tributário Nacional (art. 145, caput e parágrafo primeiro; art. 150, parágrafo sétimo), autoriza esta afirmação. A doutrina nacional, inclusive, por alguns de seus mais ilustres tributaristas, admite que as administrações fiscais na atualidade não observem os condicionantes em apreço. Eis algumas destas manifestações:

" Da maneira em que os pagamentos são feitos, nos dias atuais, é muito difícil conceber-se hipótese de exercício desse direito de imputação. Todavia, em face da mutabilidade inerente às práticas administrativas, nada impede que, modificada a sistemática de arrecadação tributária, o dispositivo do art. 163 venha a ter aplicação efetiva."

(Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. Saraiva. 6ª Edição. Pág. 303)

" Essa regra do Código, todavia, tem pouca ou nenhuma aplicação, eis que os pagamentos são geralmente feitos em estabelecimentos bancários, que não exercem qualquer controle quanto a estes aspectos. Isto, porém, não causa problema algum, pois ao fisco sempre restará o direito de cobrar débitos anteriores, ou diferenças havidas no pagamento, como já explicamos."

(Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. Malheiros. 7ª Edição. Pág. 134)

Cabe destacar, no entanto, que a utilização lícita do princípio da praticabilidade da tributação ou arrecadação, impõe a observância de salvaguardas em favor da verdade ou realidade fiscal e da não-oneração indevida do contribuinte. No caso, afastadas as regras do art. 163, restaria para a administração tributária, tão-somente, a aplicação das regras gerais insculpidas no Código Civil. Nesta medida, ficaria garantida ao contribuinte a possibilidade de indicar o débito a ser solvido. Esta, exatamente a sistemática atualmente em vigor.

Assim, o problema da imputação de pagamentos de créditos tributários apresenta uma fortíssima conotação operacional. Deverá a administração tributária realizar uma opção quanto à sistemática a ser utilizada, levando em conta aspectos de natureza procedimental. Juridicamente, as regras de imputação podem consagrar a previsão do CTN ou a previsão do Código Civil, com as ressalvas antes postas.

Publicação:

Não foi publicado.
